

Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens und Datenschutz

- Vereinbarkeit des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs mit dem Europäischen Datenschutzrecht -

Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades
doctor iuris (Dr. iur.)

vorgelegt dem Fakultätsrat der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Friedrich-Schiller-Universität Jena

von Rechtsanwältin Verena Hang,
geboren am 4. September 1986 in München

Inhaltsverzeichnis

DIGITALISIERUNG DES BESTEUERUNGSVERFAHRENS UND DATENSCHUTZ	1
DISSERTATION	1
INHALTSVERZEICHNIS	II
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XI
Einleitung	1
A. Ausgangslage: Datenbestände der Steuerverwaltung	1
B. Gegenstand und Ziel der Arbeit	3
TEIL 1: ERHEBUNG UND AUSTAUSCH VON STEUERDATEN	5
Kapitel 1: Der Steuerliche Informationstausch im Rahmen des OECD-Regelwerks	7
A. Die OECD-Initiativen gegen Steuerumgehung	7
I. Das Globale Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken	8
II. OECD-Richtlinien zur Wahrung der Vertraulichkeit von ausgetauschten Steuerdaten	9
III. Informationsaustausch aufgrund des BEPS-Projekts	10
1. Aktionspunkt 5: Informationsaustausch über steuerliche Vorabzusagen	11
a. Definition der steuerlichen Vorabzusagen	12
aa. Vorabzusagen im Zusammenhang mit präferenziellen Regelungen	13
bb. Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung	13
b. Umfang des Informationsaustauschs	14
aa. Rechtsgrundlagen	14
bb. Materielle Voraussetzungen	15
cc. Verfahrensablauf	15
c. Datenschutz	16
2. Aktionspunkt 12: Offenlegung von aggressiven Steuerplanungen	17
a. Persönlicher Anwendungsbereich	18
	II

aa. Anzeigepflichtige Intermediäre	19
bb. Anzeigepflichtige Steuerpflichtige	20
b. Sachlicher Anwendungsbereich	20
aa. Pflichtbegründende Gestaltungen	21
bb. Reichweite der Offenlegungspflicht	23
c. Sanktionen bei Verstößen	25
d. Umfang des Informationsaustauschs	26
3. Aktionspunkt 13: Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting	28
a. Die dreistufige Verrechnungspreisdokumentation	30
aa. Das Master File	30
bb. Das Local File	30
cc. Das Country-by-Country Reporting	31
b. Umfang des Informationsaustauschs	32
c. Datenschutz	33
IV. Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten	34
1. Hintergrund	35
2. Umsetzungsakte	37
a. Verwaltungsvereinbarung	37
b. Völkerrechtliche Grundlage	37
c. Deutsche Umsetzungsgesetze	38
3. Persönlicher Anwendungsbereich	39
4. Sachlicher Anwendungsbereich	40
a. Tatbestandsmäßige Finanzkonten	40
b. Meldepflichtiger Kontoinhaber	41
5. Umfang des Informationsaustauschs	42
6. Datenschutz beim Informationsaustausch	43
a. Völkerrechtliche Ebene	43
b. Verwaltungsebene	44
V. Zusammenfassung	45
B. Auskunftsklauseln in bi- und multilateralen Abkommen	46
I. Bi- und multilaterale steuerliche Informationsaustauschabkommen	46

1. TIEA-Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch	47
a. Umfang des Informationsaustauschs	48
aa. Automatischer und spontaner Informationsaustausch	49
bb. Informationsaustausch auf Ersuchen	49
b. Datenschutz	50
2. Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen	52
a. Umfang des Informationsaustauschs	53
b. Datenschutz	54
II. Doppelbesteuerungsabkommen mit Auskunftsklausel	57
1. Umfang des Informationsaustauschs	58
a. Steuerliche Relevanz	59
b. Subsidiarität	60
c. Weigerungsgründe	60
2. Datenschutz	61
a. Schutzniveau des Empfängerstaats	61
b. Datenschutzbestimmungen der DE-VG	62
III. Zusammenfassung	64
Kapitel 2: Der Steuerliche Informationstausch in der Europäischen Union	66
A. Die Amtshilferichtlinie der Europäischen Union	66
I. Entwicklung und Umsetzung	66
II. Anwendungsbereich	68
III. Auskunftsarten	69
B. Umfang des Informationsaustauschs	71
I. Europäische Rechtsgrundlage des CRS	71
1. Meldepflicht der Finanzinstitute	72
2. Informationsaustauschpflicht der Steuerbehörden	73
II. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 5	74
1. Ermessensfreier Informationsaustausch	75
2. Sachlicher Anwendungsbereich	77
3. Verfahrensablauf	78

III. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 13	79
1. Der länderbezogene Bericht	80
a. Berichtspflichtige Unternehmen	80
b. Inhaltliche Vorgaben	81
2. Modalitäten des Informationsaustauschs	82
3. Ausblick: Öffentlicher Ertragsteuerinformationsbericht	83
IV. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 12	85
1. Persönlicher Anwendungsbereich	86
a. Anzeigepflichtige Intermediäre	86
b. Anzeigepflichtige Steuerpflichtige	87
2. Sachlicher Anwendungsbereich	88
a. Pflichtbegründende Gestaltungen	89
b. Reichweite der Meldepflicht	91
3. Sanktionen bei Verstoß	92
4. Modalitäten des Informationsaustauschs	93
C. Datenschutz	94
I. Entwicklung	94
II. Anwendbarkeit des Europäischen Datenschutzrechts	95
1. Informationspflichten der DSGVO	97
2. Auskunftsrechte der DSGVO	97
3. Öffentlichkeit der Datenverarbeitung gemäß DSGVO	97
III. Weitere Schutzbestimmungen	98
1. Speicherbegrenzung	98
2. Sonderregeln beim Finanzkonteninformationsaustausch	98
3. Sonderregeln beim Informationsaustausch über Steuervorbescheide	99
4. Vertraulichkeitspflicht der Kommission	99
5. Geheimhaltungspflicht	100
6. Sonderregeln bei der Übermittlung an Drittstaaten	100
D. Zusammenfassung	101
Kapitel 3: Nationale Steuerdatenerhebung und Steuerlicher Informationsaustausch	103

A.	Modernisierte Steuerdatenerhebung und Steuerfestsetzung	103
I.	Neudefinition des Untersuchungsgrundsatzes	104
1.	Risikomanagementsysteme (RMS)	105
2.	Transparenz und Datenschutz	106
II.	Länderübergreifender Datenaustausch	108
1.	Voraussetzungen	108
2.	Umfang des Datenabrufs	109
III.	Automationsgestützte Steuerfestsetzung	110
1.	Datenübermittlung durch Dritte	111
a.	Übermittlungsverfahren	112
b.	Wirkung der Datenübermittlung	114
2.	Vorausgefüllte Steuererklärung	114
3.	Automatisierter Steuerbescheid	116
a.	Funktionsweise	116
b.	Anwendungsbereich	117
B.	Rechtsgrundlagen des Steuerlichen Informationsaustauschs	118
I.	Informationsaustausch nach der Generalnorm § 117 AO	118
1.	Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Informationshilfe	119
2.	Gewährung der zwischenstaatlichen Informationshilfe	120
a.	Verpflichtender Informationsaustausch	120
b.	Kulanzauskünfte	121
II.	Informationsaustausch nach dem EUAHiG	122
1.	Anwendungsbereich	123
2.	Einzelne Bestimmungen des EUAHiG	124
a.	Inanspruchnahme der europäischen Informationshilfe	124
b.	Gewährung der europäischen Informationshilfe	124
aa.	Erteilung von Auskünften auf Ersuchen	124
bb.	Erteilung von Spontanauskünften	126
cc.	Automatischer Informationsaustausch	127
c.	Datenschutz	128
C.	Erweiterung des automatischen Informationsaustauschs	130

I.	Finanzkonten-Informationsaustausch	130
1.	Anwendungsbereich	131
2.	Melde- und Sorgfaltspflichten	131
a.	Spiegelung der Amtshilfe-RL	132
b.	Schutzbestimmungen zugunsten der Steuerpflichtigen	133
II.	Informationsaustausch bei Vorbescheiden	135
1.	Rechtsgrundlagen	135
2.	Anwendungsbereich	136
a.	Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten	136
b.	Im Verhältnis zu Drittstaaten	137
3.	Verfahren und Schutzbestimmungen	138
III.	Informationsaustausch bei der Verrechnungspreisdokumentation	139
1.	Länderbezogener Bericht nach § 138a AO	140
a.	Berichtspflichtige Unternehmen	140
b.	Inhalt	141
2.	Umfang des Informationsaustauschs	142
a.	Verfahren	142
b.	Schutzbestimmungen	143
IV.	Gesetzesentwurf zur Meldepflicht von Steuergestaltungen	144
1.	Politische Entwicklung	144
2.	Umfang des Gesetzesentwurfs	145
D.	Zusammenfassung	145
TEIL 2:	SCHUTZBESTIMMUNGEN ZUGUNSTEN DER STEUERPFLICHTIGEN	148
Kapitel 4:	Steuerlicher Grundrechtsschutz	148
A.	Rechtsquellen des Grundrechtsschutzes	148
I.	Grundgesetz	148
II.	EU Grundrechte Charta	149
III.	EMRK	151
B.	Das Besteuerungsverfahren im Schutzbereich der Grundrechte	152
I.	Grundrechtsrelevanz der Steuerdatenerhebung	153
		VII

1.	Steuerdaten im Lichte des informationellen Selbstbestimmungsrechts	154
a.	Schutzbereich	154
b.	Schranken	155
2.	Steuerliche RMS im Lichte der Berufsfreiheit	156
a.	Schutzbereich	157
b.	Schranken	158
II.	Grundrechtsschutz vor steuerlichem Informationsaustausch	159
1.	Informationsaustausch aufgrund von deutschen Rechtsvorschriften	159
a.	Transparenzanforderungen des BVerfG	160
b.	Innerstaatlicher Datenabgleich der Finanzbehörden	163
2.	Informationsaustausch aufgrund europäischer Vorschriften	164
a.	Anwendbarkeit der Grundrechte Charta	164
b.	Europäisches Grundrecht auf Datenschutz	165
III.	Grundrechtsschutz vor Anzeigepflichten bezüglich Steuergestaltungen	166
1.	Bestimmtheitsgrundsatz	167
2.	Datenschutz der Steuerpflichtigen	168
3.	Berufsfreiheit steuerlicher Berater	169
4.	Allgemeine Handlungsfreiheit der Steuerpflichtigen	169
C.	Zusammenfassung	170
Kapitel 5:	Schutzbestimmungen der AO	171
A.	Gewährung rechtlichen Gehörs beim Informationsaustausch	171
I.	Anhörungsrecht nach § 117 Abs. 4 S. 3 AO	171
1.	Umfang des Anhörungsrechts	171
2.	Ausnahmebestimmungen	172
II.	Anhörungsrecht nach § 4 Abs. 1 S. 3 EÜAHG	173
B.	Steuergeheimnis	173
I.	Anwendungsbereich	174
1.	Verpflichtete Personen	174
2.	Materieller Schutzbereich	175
a.	Geschützte Daten	175

b.	Anlass der Kenntniserlangung	176
c.	Verletzungshandlung	177
II.	Einschränkende Rechtfertigungsgründe	178
1.	Offenbarungs- und Verwertungstatbestände	178
2.	Befugter Abruf von Daten	181
III.	Schutzumfang beim internationalen Informationsaustausch	181
C.	Zusammenfassung	183
Kapitel 6.	Steuerlicher Datenschutz	185
A.	Rechtsquellen	186
I.	Die Datenschutzvorschriften der Abgabenordnung	186
II.	Der Anwendungsbereich der DSGVO im Besteuerungsverfahren	186
III.	Bundesdatenschutzgesetz	188
B.	Grundsätze der Datenverarbeitung im Besteuerungsverfahren	188
I.	Allgemeine Datenverarbeitungsermächtigung	189
II.	Weiterverarbeitungsermächtigung	190
C.	Datenschutzrechte gegenüber der Finanzverwaltung	191
I.	Informationspflicht	192
1.	Inhalt der Informationspflicht	192
2.	Beschränkung durch die Abgabenordnung	193
II.	Auskunftsrecht	195
1.	Inhalt des Auskunftsrechts	195
2.	Beschränkung durch die Abgabenordnung	196
III.	Berichtigung, Löschung und Widerspruch	197
1.	Berichtigungsanspruch	197
2.	Recht auf Löschung	198
3.	Widerspruchsrecht	198
IV.	Rechtsschutz	199
1.	Beschwerde bei der Datenschutzaufsichtsbehörde	199
2.	Gerichtlicher Datenschutz des Steuerpflichtigen	201
D.	Datenschutz beim Informationsaustausch	201

I.	Allgemeine Datenschutzanforderungen	202
II.	Datentransfer in Drittländer	203
1.	Gleichwertiges Datenschutzniveau	203
2.	Datenschutzgarantien	204
3.	Ausnahmebestimmungen	205
E.	Zusammenfassung	205
TEIL 3:	FAZIT	207
Kapitel 7:	Erhebung und Austausch von Steuerdaten versus Datenschutz	207
A.	Konsequenzen für die Steuerpflichtigen	207
I.	Unübersichtlicher Steuerdatenverkehr	208
II.	Risiko des unbefugten Datenzugriffs	209
III.	Steigerung der Mitwirkungspflichten	209
B.	Lösungswege zur Herstellung eines Gleichgewichts	210
I.	Transparente Datenbestände der Finanzverwaltung	211
II.	Unterstützung bei den Mitwirkungspflichten	212
III.	Anspruch auf verbindliche Auskunft	214
C.	Wesentliches Ergebnis	216
LITERATURVERZEICHNIS		219

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
APA	Advance Pricing Agreement
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
automat.	automatisch
BB	Betriebs-Berater
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BfDI	Bundesbeauftragte für Datenschutz und Informationsfreiheit
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Bundesfinanzhof, nicht veröffentlicht
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzministerium
BR	Bundesregierung

BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerfModG	Gesetz über die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
BZSt.	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
CbC	Country-by-Country
CbCR	Country-by-Country Reports
CRS	Common Reporting Standard
d.h.	das heißt
DAC	Directive on Administrative Cooperation
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-MA	Doppelbesteuerungsabkommen-Musterabkommen
DFGT	Deutscher Finanzgerichtstag
Drucks.	Drucksache
DSGVO	Datenschutzgrundverordnung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung

E.	Erwägung
EDSB	Europäischer Datenschutzexperte
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
ErfK	Erfurter Kommentar
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUAHiG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuR	Zeitschrift Europa Recht
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
f.	folgende
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FKAustG	Finanzkonteninformationsaustauschgesetz
FR	Finanz Rundschau
FS	Festschrift
FTA	Forum on Tax Administration

G.	Gesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GRCh	Grundrechte-Charta
Hrsg.	Herausgeber
i.S.v	im Sinne von
i.V.m	in Verbindung mit
IP	Intellectual Property
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IWD	Institut der Deutschen Wirtschaft
IWF	Internationaler Währungsfonds
JITSIC	Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration
JuS	Juristische Schulung
Kap.	Kapitel
lit.	Littera (Buchstabe)
MA	Musterabkommen
MA-InfAust	Musterabkommen Informationsaustausch
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
Mio.	Million
MPI	Max Planck Institut

MüKo	Münchener Kommentar
n.F.	Neue Fassung
NFE	Non-financial Entity; Rechtsträger, die keine Finanzinstitute sind.
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
RL-E	Richtlinienentwurf
RMS	Risikomanagementsystem
Rn.	Randnummer
S.	Seite
Stb	Steuerberater
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StUmgBG	Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
TPI	Transfer Pricing International
u.	und

u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UN	United Nations
USD	United States Dollar
UStG	Umsatzsteuergesetz
Vol.	Volume
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
wirtschaftl.	wirtschaftlich
WPg	Die Wirtschaftsprüfung

Einleitung

A. Ausgangslage: Datenbestände der Steuerverwaltung

Die fortschreitende Digitalisierung vereinfacht die Sammlung und Kategorisierung immer größerer Datenmengen. Unter dem Schlagwort „Big Data“¹ hat sich ein Industriezweig entwickelt, der sich der Erfassung und Aufbereitung von Daten verschrieben hat und dem in Deutschland aus Furcht vor dem „gläsernen Menschen“ grundsätzlich eher kritisch begegnet wird.² Ob Daten tatsächlich das neue Öl sind, bleibt abzuwarten.³ Bereits heute räumen Datensammlungen ihren Inhabern einen Wissensvorsprung ein, während den Betroffenen oftmals nicht bewusst ist, dass und in welchem Ausmaß ihre Daten erfasst sind.⁴

Betroffene sind insbesondere dann schützenswert, wenn sie sich der Erfassung in einer Datensammlung nicht entziehen können. Anders als bei Angeboten, die Nutzer wissentlich und willentlich im Austausch gegen ihre personenbezogenen Daten, aber dafür oftmals ohne monetäre Gegenleistung in Anspruch nehmen, steht es Steuerpflichtigen gerade nicht frei, der Erfassung ihrer Daten durch die Finanzbehörden zu entgehen.⁵ Die digitalen Datenbestände der Finanzbehörden vergrößern sich exponentiell.⁶ Nach Wunsch des Gesetzgebers soll die Quote elektronisch eingereichter Steuererklärungen weiter steigern.⁷ Möglichst viele Steuererklärungen sollen unter Einsatz automationsgestützter Risikomanagementsysteme vollständig automationsgestützt bearbeitet werden.⁸ Die papierbasierte „Komprimierte Steuererklärung“ soll mittelfristig entfallen.⁹ Bereits heute sind Arbeitgeber gemäß § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG grundsätzlich zur elektronischen Übermittlung der Lohnsteuer-Anmeldung ihrer

¹ „Big Data ist die wirtschaftlich sinnvolle Gewinnung und Nutzung entscheidungsrelevanter Erkenntnisse aus qualitativ vielfältigen und unterschiedlich strukturierten Informationen, die einem schnellen Wandel unterliegen und in bisher ungekanntem Umfang angefallen sind“; Bitkom (Industrieverbands der Informations- und Kommunikationsunternehmen), *Leitfaden Big Data 2012*.

² Becker/Knop, S. 7; Stüber/Hudetz, S. VI.

³ Schwarz, S. 29; Büst, *Wirtschaftsinformatik & Management* 2013, 40 (40).

⁴ Gönner/Schiefer, Brunner/Bernhard/Weber, S. 182; Sjurts, *Gabler Lexikon Medienwirtschaft*, S. 98 f.

⁵ von Westphalen, BB 2018, 900 (900); Buschbacher, Lang, S. 163.

⁶ Liekenbrock, Ubg 2018, 43 (44).

⁷ BGBl. 2016 I S. 1679; Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 30.10.2014 des BMF, Rn. 18.

⁸ Gesetzesentwurf BT-Drs. 18/7547, S. 48.

⁹ Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 30.10.2014 des BMF, Rn.19.

Arbeitnehmern verpflichtet. Dasselbe gilt nach § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG für Lohnsteuerbescheinigungen. Auch die Umsatzsteuer-Voranmeldung sowie die Einreichung der Umsatzsteuererklärung haben nach § 18 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 UStG grundsätzlich elektronisch zu erfolgen. Dies führt zum kontinuierlichen Anwachsen der digitalen Datenbestände bei den Finanzbehörden.¹⁰

Die Datenbestände des deutschen Fiskus sind auch für ausländische Finanzbehörden interessant. Im Zuge der fortschreitenden internationalen Verflechtung der Wirtschaft und der individuellen Mobilität wächst die Zahl der grenzüberschreitenden Einkommens- und Vermögensverlagerungen. Die Realisierung des Welteinkommensprinzips setzt deshalb zunehmend Kenntnis von internationalen Steuer-sachverhalten voraus.¹¹ Aus diesem Grund leisten die Finanzverwaltungen beinahe weltweit gegenseitige Amts- und Rechtshilfe. Ein wichtiger Bestandteil ihrer grenzüberschreitenden Kooperation ist der Austausch von steuerlich relevanten Informationen. Auf diesem Wege werden digitale Datenbestände von nationalen Finanzverwaltungen einem internationalen Personen- und Behördenkreis zugänglich gemacht.

Dabei handelt es sich oftmals um sensible Daten. Nach entsprechender Datenaufbereitung lässt sich anhand der Steuerdaten ein aufschlussreiches Profil der Steuerpflichtigen erstellen. Den Finanzbehörden ist bekannt, ob ein Steuerpflichtiger ledig ist oder verheiratet, oder ob er in einer eingetragenen Partnerschaft lebt. Die Finanzbehörden sind über die gewerbliche Tätigkeit sowie über Übertragungen von Geschäftsanteilen und Immobilien informiert, sowie über Erbschaften und Schenkungen. Aufgrund der Kirchensteuer verfügt das Finanzamt auch über Informationen zur Religionszugehörigkeit. Nicht zuletzt werden den Finanzbehörden im Rahmen der steuerlichen Berücksichtigung von entsprechenden Aufwendungen auch Informationen über Erkrankungen und Behinderungen bekannt.

¹⁰ Stellungnahme der BStBK zum Entwurf eines „Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (StUmgBG), S. 2.

¹¹ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 1.

B. Gegenstand und Ziel der Arbeit

Die Arbeit beschäftigt sich mit den Rechtsgrundlagen, aufgrund welcher die deutsche Steuerverwaltung Daten über die Steuerpflichtigen erhebt und wie sich ihr Umgang mit den erhobenen Daten mit den Grundrechten der Steuerpflichtigen, mit dem Steuergeheimnis und dem Datenschutz vereinbaren lässt. Zuerst wird untersucht, welche Daten aufgrund welcher nationalen und internationalen Vorschriften erhoben werden und wie diese anschließend behandelt werden. Diese Fragen sind insbesondere im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten und bestehenden Informationsaustauschverpflichtungen mit ausländischen relevant. Nach erfolgtem Austausch verlassen die Daten den Einflussbereich der deutschen Finanzbehörden. Die Einhaltung angemessener Datenschutzstandards durch den Empfängerstaat ist deshalb anderweitig sicherzustellen.

Das Ziel einer gerechten Verteilung der Steuerlast rechtfertigt grundsätzlich die Erfassung und Sammlung von steuerlichen Daten. So werden Steuervermeidungspraktiken aufgedeckt und der Gesetzgeber erhält die Möglichkeit, etwaige unerwünschte Lücken in der Steuergesetzgebung zu schließen. Zudem entfaltet das Wissen um die Erfassbarkeit steuerrelevanter Sachverhalte bei den Steuerpflichtigen abschreckende Wirkung und fördert deren Steuerehrlichkeit.

Auch die grundsätzlich gerechtfertigte Datenerhebung muss verhältnismäßig sein. Es bedarf einer Abwägung zwischen den Eingriffsrechten der Steuerverwaltung einerseits und den Schutzvorschriften zugunsten der betroffenen Steuerpflichtigen andererseits. Die Datenerhebung durch die Steuerverwaltung hat folglich in Einklang mit den verfassungsmäßigen Rechten der Steuerpflichtigen, dem Steuergeheimnis und den Datenschutzbestimmungen zu erfolgen. Letztere haben zum 25.05.2018 eine grundlegende Änderung erfahren. Seit diesem Stichtag gilt die europäische Datenschutz-Grundverordnung, DSGVO, die in allen Mitgliedstaaten der EU und damit auch in Deutschland unmittelbare Anwendung findet.¹²

¹² Verordnung 2017/679/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener

Während der steuerliche Datenschutz mit Inkrafttreten der DSGVO erweitert worden ist, erlegen sich die Staaten in ihrem Kampf gegen Steuerverkürzung und -vermeidung immer umfassendere gegenseitige Informationsaustauschpflichten bezüglich der Daten von Steuerpflichtigen auf.¹³ So werden in Deutschland pro Jahr ca. eine halbe Million automatischer Auskünfte erteilt und über eine Million automatischer Auskünfte erhalten.¹⁴ Auf internationaler Ebene geschieht dies vor allem durch das Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“) – Projekt der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Co-operation and Development, „OECD“), dessen Anforderungen teilweise in verschärfter Form auf europäischer Ebene übernommen werden und schließlich Eingang in die deutsche Rechtsordnung finden.

Die Erfüllung solcher Informationspflichten bedingt die digitale Erfassung der relevanten Daten, die wiederum durch die Modernisierung der Finanzverwaltung und des Besteuerungsverfahrens ermöglicht wird. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens,¹⁵ das zum 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist, wurde die Rechtsgrundlage geschaffen, die es der Finanzverwaltung erlaubt, ihre Effizienz durch Einsatz von Informationstechnologien zu steigern.¹⁶ Bei der Speicherung und insbesondere bei der Weitergabe von Daten an Dritte wird jedoch von Fachverbänden Augenmaß gefordert.¹⁷ Es besteht ein Spannungsverhältnis zwischen dem verfassungsrechtlichen Auftrag zur gleich- und gesetzesmäßigen Besteuerung und dem verfassungsmäßigen Anspruch auf angemessenen Datenschutz.¹⁸ Mit den gesteigerten Anforderungen an den Datenschutz einerseits und den immer weiter reichenden zwischenstaatlichen Informationspflichten und der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens andererseits hat die deutsche Steuergesetzgebung zwei gegenläufige Tendenzen miteinander in Einklang zu bringen.

gener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (DSGVO).

¹³ Czakert, IStR 2013, 596 (596).

¹⁴ van der Ham/Tomson/Chwalek, ISR 2018, 26 (27).

¹⁵ BGBl. 2016 I, S. 1679.

¹⁶ Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/7457, S. 47.

¹⁷ Stellungnahme der BStBK zum Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, S. 2.

¹⁸ Michaelis in Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 6.

Teil 1: Erhebung und Austausch von Steuerdaten

In der jüngeren Vergangenheit häufen sich die verschiedenen Initiativen zur Förderung von Steuertransparenz auf Ebene der OECD, der EU und auf nationaler Ebene.¹⁹ Insbesondere der internationale steuerliche Informationsaustausch wird kontinuierlich intensiviert.²⁰ Insbesondere global tätigen Unternehmen gelingt es, bestehende Regelungsunterschiede in den verschiedenen Steuersystemen auszunutzen. Infolgedessen haben sich vermehrt globale Steuerplanungsmodelle anstelle von landesspezifischen entwickelt. Die lokalen Steuerbehörden sehen sich angesichts der großen Menge an Auslandssachverhalten einer nur schwer zu bewältigenden Herausforderung gegenüber.²¹

Anders als die Steuerpflichtigen sind die nationalen Finanzbehörden jedoch gemäß dem Grundsatz der formellen Territorialität auf ihr nationalstaatliches Einflussgebiet beschränkt.²² Die nationalstaatliche Besteuerung erfolgt dahingegen auf dem Welteinkommensprinzip.²³ Daraus ergibt sich ein Missverhältnis zwischen der territorial begrenzten Durchsetzung des Steuerrechts und seiner universellen materiellen Wirkung. Dies wird als Divergenz zwischen materieller Universalität und formeller Territorialität bezeichnet.²⁴ Ohne zwischenstaatliche Zusammenarbeit würde diese Divergenz zu einem steuerlichen Vollzugsdefizit führen.²⁵ Das Hauptinstrument zur Gewährleistung der steuerlichen Transparenz und damit des effektiven Steuervollzugs ist der zwischenstaatliche Informationsaustausch.²⁶ Dem steuerlichen Informationsaustausch liegt eine Vielzahl von unterschiedlichen Rechtsgrundlagen zugrunde, deren Anwendungsbereiche sich teilweise überschneiden.²⁷ Die damit verbundene Herausforderung wird in der Literatur u.a. als „unverantwortlicher Rechts-

¹⁹ Schurowski, FR 2018 245 (245).

²⁰ van der Ham/Tomson/Chwalek, ISR 2018, 26 (26).

²¹ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 80.

²² Czakert, IStR 2013, 596 (596).

²³ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 1.

²⁴ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 2.

²⁵ Glaser, S.11; Czakert, DStR 2015, 2697 (2697 f.); Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 4; OECD Tax Transparency 2017 Report on progress, S.7.

²⁶ van der Ham/Tomson/Chwalek, ISR 2018, 26 (27).

²⁷ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 7.

wirrwarr“, als „Vertragschaos“ oder schlicht als „verwirrend“ bezeichnet.²⁸

In den folgenden Kapiteln wird untersucht, welche Rechtsgrundlagen die deutschen Finanzbehörden verpflichten, steuerlich relevante und teils personenbezogenen Daten zu erheben und diese an Empfänger im In- und Ausland weiterzuleiten bzw. berechtigen solche Daten aus dem Ausland zu empfangen. Besonderer Fokus liegt dabei auf der Frage nach etwaigen datenschutzrechtlichen Einschränkungen in den einschlägigen Rechtsgrundlagen des steuerlichen Informationsaustauschs.

²⁸ *Hendricks*, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 6.

Kapitel 1: Der Steuerliche Informationsaustausch im Rahmen des OECD-Regelwerks

A. Die OECD-Initiativen gegen Steuerumgehung

Die OECD gilt als der wichtigste Standardsetzer im Bereich des steuerlichen Informationsaustauschs und hat im Rahmen ihrer Initiative für mehr Steuertransparenz zahlreiche internationale Leitlinien zum grenzüberschreitenden Austausch unter den Finanzbehörden entwickelt.²⁹ Steuerliche Transparenz ist eines der Kernthemen des BEPS-Projekts, das gleich an mehreren Stellen Vorgaben zum steuerlichen Informationsaustausch enthält (vgl. Abschnitt A. III. Informationsaustausch aufgrund des BEPS-Projekts unten).³⁰ Informationsaustauschklauseln finden sich in bi- und multilateralen OECD-Musterabkommen über die steuerliche Amtshilfe (vgl. Abschnitt B. I.

Bi- und multilaterale steuerliche Informationsaustauschabkommen unten) und in dem Doppelbesteuerungs-Musterabkommen der OECD (vgl. Abschnitt B. II. Doppelbesteuerungsabkommen mit Auskunftsklausel unten).

Bereits 1988 hat die OECD zur Förderung der steuerlichen Transparenz das *Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen*³¹ verabschiedet. Auf dieser völkerrechtlichen Grundlage können steuerliche Informationen auf Ersuchen, automatisch oder spontan ausgetauscht werden. Die Einzelheiten über konkret auszutauschende Informationen und das Austauschverfahren werden separat auf bilateraler bzw. multilateraler Basis zwischen den Vertragspartnern festgelegt.³² Von der Verabschiedung des Übereinkommens bis zu seiner Ratifikation im Jahr 2015 sind in Deutschland ganze 27 Jahre vergangen.³³ Obgleich die OECD im Bereich der internationalen steuerlichen Kooperation eine Vorreiterrolle einnimmt, steht und fällt die Implementierung ihrer Bemühungen mit der mehr oder weniger ausgeprägten Handlungsbereitschaft der OECD-Staaten.

²⁹ Czakert, IStR 2013, 596 (597).

³⁰ Wartin/Thomsen/Weiß, DStZ 2016, 400 (401).

³¹ *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol*

³² Czakert, DStR 2015, 2697 (2697).

³³ Grotherr, IStR 2015, 845 (845).

I. Das Globale Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken

Seit dem Jahr 2000 existiert das Globale Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), ein eigenständiges Sekretariat der OECD, das die Entwicklung und Umsetzung von steuerlichen Transparenzstandards vorantreibt.³⁴ So wurden zahlreiche mögliche Rechtsgrundlagen für den steuerlichen Informationsaustausch geschaffen.³⁵ Es handelt sich dabei lediglich um Empfehlungen. Gemäß Art. 18 der Verfahrensordnung der OECD sollen die OECD-Mitgliedstaaten deren Übernahme zwar prüfen, eine Rechtspflicht zur Umsetzung besteht jedoch nicht.³⁶ Die Ratifikation von OECD-Musterabkommen steht den OECD-Staaten frei, ist sie jedoch erfolgt, so gelten die Bestimmungen des Abkommens verbindlich.

Der grenzüberschreitende Informationsaustausch kann grundsätzlich auf drei unterschiedlichen Wegen erfolgen. Zunächst können steuerlich voraussichtlich relevante Daten im Wege des Informationsaustauschs auf Ersuchen an die Finanzbehörden eines anderen Staats übermittelt werden. Hält ein Staat Informationen aus dem Ausland zur Durchführung seines nationalen Besteuerungsverfahrens für voraussichtlich erheblich, wendet er sich mit einem Gesuch an die zuständige Behörde des betreffenden Staates. Der Maßstab der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ soll einen möglichst umfangreichen Informationsaustausch ermöglichen aber dennoch Anfragen ins Blaue hinein unterbinden.³⁷

Umgekehrt geht die Initiative beim spontanen Informationsaustausch von dem Staat aus, der über Informationen verfügt, die für die Besteuerung im Ausland voraussichtlich erheblich sein können. Diese Informationen werden bei der Spontanauskunft in Eigeninitiative und

³⁴ OECD Tax Transparency 2017 Report on progress, S.2, 7.

³⁵ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2nd Edition, S. 8.

³⁶ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 22.

³⁷ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 4; Czakert, DStR 2015, 2697 (2698).

nach pflichtgemäßem Ermessen an einen anderen Staat übermittelt.³⁸

Im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs werden im Voraus definierte steuerliche Informationen zu einem festgelegten Zeitpunkt von einem Staat in einen anderen übermittelt.³⁹ Der automatische Informationsaustausch gilt als besonders effizientes Instrument bei der Ermittlung von Einkünften deutscher Steuerpflichtiger im Ausland.⁴⁰

Wird der steuerliche Informationsaustausch auf Grundlage einer bi- oder multilateralen Vereinbarung mit einem anderen Staat legitimiert, nehmen die deutschen Finanzbehörden die jeweilige Amtshilfemaßnahme vor.⁴¹ Zwar liegt die Leistung von Amtshilfe im Ermessen der Finanzbehörden, allerdings besteht bei erfüllten Voraussetzungen der jeweiligen völkerrechtlichen Vereinbarung höchstens ein intendiertes Ermessen oder sogar eine faktische Verpflichtung zur Amtshilfe.⁴²

II. OECD-Richtlinien zur Wahrung der Vertraulichkeit von ausgetauschten Steuerdaten

Sämtliche Informationsaustausch-Initiativen der OECD beinhalten die Vorgabe, dass ausgetauschte Informationen vertraulich behandelt werden müssen. Vorgesehen sind Einschränkungen hinsichtlich des zugangsberechtigten Personenkreises und der Zwecke, zu denen die ausgetauschten Informationen verwendet werden dürfen. Um der Sensibilität der ausgetauschten Daten Rechnung zu tragen, hat die OECD Richtlinien zur Wahrung der Vertraulichkeit von ausgetauschten Steuerdaten herausgegeben, die den nationalen Gesetzgebern und Finanzbehörden als Orientierungshilfe bei der Implementierung eines angemessenen Datenschutzstandards dienen sollen.⁴³ Diese

³⁸ Czakert, DStR 2015, 2697 (2698).

³⁹ van der Ham/Tomson/Chwalek, ISR 2018, 26 (27).

⁴⁰ Czakert, DStR 2015, 2697 (2698), Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 13.

⁴¹ Czakert, 2015, 2697 (2698).

⁴² van der Ham/Tomson/Chwalek, ISR 2018, 26 (33).

⁴³ OECD Guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes, S. 6.

sind unverbindlich und hindern die nationalen Finanzbehörden nicht daran, abweichende Datenschutzmaßnahmen zu ergreifen.⁴⁴

Die Vertraulichkeitsrichtlinien der OECD sehen vor, dass Staaten den Informationsaustausch verweigern können, wenn im Empfängerstaat keine ausreichenden Mechanismen zum Schutz von vertraulichen Informationen eingesetzt werden oder wenn die Vertraulichkeit in der Vergangenheit nicht gewahrt wurde.⁴⁵ Seit ihrer Veröffentlichung im Jahr 2012 wurden die Vertraulichkeitsrichtlinien nicht mehr aktualisiert und nehmen daher keinen direkten Bezug auf die seither neu eingeführten Informationsaustauschs-Initiativen des BEPS-Projekts oder den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten. In dem OECD-Papier zum automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten aus dem Jahr 2012 wird jedoch ausdrücklich auf die Vertraulichkeitsrichtlinien Bezug genommen, sodass davon ausgegangen werden kann, dass diese auch hinsichtlich jüngerer Informationsaustausch-Vorgaben Geltung beanspruchen sollen.⁴⁶

III. Informationsaustausch aufgrund des BEPS-Projekts

Anlässlich des G20-Treffens im Juni 2012 in Mexiko hat die OECD einen Aktionsplan erarbeitet, mit dem ein schädlicher Steuerwettbewerb und aggressive Steuerplanungen von internationalen Konzernen bekämpft werden soll.⁴⁷ Unter Mitwirkung der Finanzministerien von über 60 Staaten, internationaler Organisationen, der UN, dem IWF und der Weltbank ist zu insgesamt 15 Aktionspunkten jeweils ein Abschlussbericht mit konkreten Maßnahmen erarbeitet worden.⁴⁸ Anlässlich des G20-Treffens in Antalya im November 2015 wurden die 15 Abschlussberichte von den Staats- und Regierungschefs beschlossen.⁴⁹ Das Ergebnis ist das BEPS-Projekt, ein gemeinsames Maßnahmenpaket gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Dahingehende Steuerplanungsstrategien, die auf unzureichend

⁴⁴ OECD Guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes, S. 5.

⁴⁵ OECD Guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes, S. 7.

⁴⁶ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2nd Edition, S. 13.

⁴⁷ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 4.

⁴⁸ Wartin/Thomsen/Weiß, DStZ 2016, 400 (402).

⁴⁹ Wartin/Thomsen/Weiß, DStZ 2016, 400 (401).

koordinierten innerstaatlichen Besteuerungsregeln aufbauen, sollen so ihre Wirkung verlieren.⁵⁰ Die Vorgaben des BEPS-Projekts sollen bewirken, dass Gewinne am Ort der Wertschöpfung besteuert werden, nationale Steuersysteme kohärenter werden und unfairer Steuerwettbewerb eingedämmt wird.⁵¹

Der Geltungsbereich des BEPS-Projekts erstreckt sich bereits 129 Staaten die beschlossenen Maßnahmen umsetzen wollen.⁵² Diese reichen von unverbindlichen best practice Regeln bis hin zu verbindlichen Mindeststandards. Die nationalen Umsetzungsmaßnahmen der Staaten werden einem von der OECD koordinierten Monitoring-Prozess unterzogen, der aus regelmäßigen Berichten und zwischenstaatlichen Qualitätsvergleichen besteht.⁵³

Inhaltlich beziehen sich die Maßnahmen einerseits auf das materielle Steuerrecht (z.B. Standards für die Hinzurechnungsbesteuerung vgl. BEPS-Aktionspunkt 3 oder die Empfehlung der Einführung von Zins-schrankenregeln, vgl. BEPS-Aktionspunkt 4), andererseits fördern sie den Abbau von Informationsdefiziten und die steuerliche Transparenz durch zwischenstaatliche Informations- und Anzeigepflichten.⁵⁴ Die Informationsaustauschvorgaben des BEPS-Projekts werden nachfolgend dargestellt.

1. Aktionspunkt 5: Informationsaustausch über steuerliche Vorabzusagen

Das Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) hat die Arbeiten im Zusammenhang mit BEPS Aktionspunkt 5 „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken“ als federführende Einrichtung geleitet und dabei zwei inhaltliche Schwerpunkte gesetzt: Erstens die einheitliche Definition des Erfordernisses der wesentlichen Geschäftstätigkeit für die Beurteilung präferenzzieller Regelungen, insbesondere präferenzzieller IP-Regelungen und zweitens die Erhöhung der

⁵⁰ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 3.

⁵¹ *Haug*, DStZ 2016, 850 (851).

⁵² <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>; Stand: März 2019.

⁵³ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 5.

⁵⁴ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 7.

Transparenz durch den verpflichtenden spontanen Informationsaustausch über bestimmte steuerliche Vorabzusagen („Tax Rulings“).⁵⁵

Gemäß BEPS Aktionspunkt 5 sollen sich Staaten gegenseitig und ohne vorheriges Ersuchen informieren, wenn sie im Vorfeld von grenzüberschreitenden Transaktionen steuerliche Vorabzusagen an Steuerpflichtige erteilen.⁵⁶ Bei dieser Maßnahme handelt es sich um einen verbindlichen Mindeststandard.⁵⁷ Für Staaten, die über die notwendigen gesetzlichen Grundlagen verfügen, hat der Informationsaustausch gemäß BEPS-Aktionspunkt 5 am 1. April 2016 begonnen. So findet der Informationsaustausch zu steuerlichen Vorabzusagen auch in Deutschland bereits seit dem 1. April 2016 statt (vgl. Kapitel 3 C. II. Informationsaustausch bei Vorbescheiden unten).⁵⁸

a. Definition der steuerlichen Vorabzusagen

Steuerliche Vorabzusagen sind „alle Empfehlungen, Auskünfte oder Zusicherungen einer Steuerbehörde gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen oder einer Gruppe von Steuerpflichtigen in Bezug auf dessen bzw. deren Steuersituation, auf die sich dieser Steuerpflichtige bzw. diese Gruppe von Steuerpflichtigen berufen kann“.⁵⁹ Von dieser Definition sind somit individuelle steuerliche Vorabzusagen erfasst, die gegenüber konkret bestimmten Steuerpflichtigen verbindlich gelten. Solche Vorabzusagen werden auf Antrag der Steuerpflichtigen entweder vor oder nach dem betreffenden Geschäftsvorfall erteilt.⁶⁰ Nicht erfasst werden allgemeine steuerliche Vorabzusagen, die für eine nicht konkretisierbare Gruppe von Steuerpflichtigen gelten oder standardmäßig bei Erfüllung bestimmter

⁵⁵ *Jacobs/Enders/Spengel*, 1. Teil, Kap. 5, S. 99; OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 9.

⁵⁶ *Grotherr*, FS-Gosch, 111 (114).

⁵⁷ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 52.

⁵⁸ BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (806).

⁵⁹ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 53.

⁶⁰ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 54.

Voraussetzungen erteilt werden.⁶¹ Der Informationsaustausch beschränkt sich auf definitionsgemäße steuerliche Vorabzusagen, die grenzüberschreitende Wirkung entfalten.⁶²

Die OECD definiert die Arten steuerlicher Vorabzusagen die Gegenstand des Informationsaustauschs sein sollen, da sie möglicherweise zu Gewinnverkürzung und –verlagerung führen können.

aa. Vorabzusagen im Zusammenhang mit präferenziellen Regelungen

Eine präferenzielle Regelung liegt vor, wenn sie im Vergleich zu den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des betreffenden Landes eine Vergünstigung darstellt.⁶³ Oftmals betreffen präferenzielle Regelungen Einkünfte aus geografisch mobilen Tätigkeiten, wie z.B. Finanzdienstleistungen, oder die Herstellung immaterieller Güter.⁶⁴ Die präferenzielle Behandlung kann beispielsweise in der Verringerung des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage bestehen oder in vorteilhaften Steuerzahlungsbedingungen. Der Umfang der Vergünstigung ist dabei unerheblich. Die Verpflichtung zum Informationsaustausch besteht bei sämtlichen derartigen Vorabzusagen und findet auch dann statt, wenn ein geprüftes Präferenzregime als nicht schädlich eingestuft und deshalb freigegeben worden ist.⁶⁵

bb. Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung

Mittels Vorabzusagen über konzerninterne Verrechnungspreise sog. „Advance Pricing Agreements“ (APA) vereinbaren Finanzbehörden mit internationalen Unternehmen, wie Verrechnungspreise für bestimmte Geschäftsbeziehungen zwischen Konzernunternehmen in verschiedenen Staaten bestimmt werden, sodass sie dem Fremdvergleich standhalten.⁶⁶ Derartige APA sind Gegenstand des Infor-

⁶¹ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 56.

⁶² Czakert, IStR 2016, 985 (986).

⁶³ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 22.

⁶⁴ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 21.

⁶⁵ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 56.

⁶⁶ BMF-Schreiben vom 5.10.2006, BStBl 2006 I S. 594 (595).

mationsaustauschs über steuerliche Vorabzusagen.⁶⁷ Darüber hinaus werden Vorabzusagen ausgetauscht, die eine Gewinnberichtigung nach unten ermöglichen⁶⁸ sowie Vorabzusagen zum Vorliegen von Betriebsstätten und zu deren Gewinnzurechnung⁶⁹ und Vorabzusagen bezüglich Durchlaufgesellschaften.⁷⁰

Schließlich sollen grundsätzlich alle Vorabzusagen, die mit einem erhöhten Risiko der Gewinnverkürzung und –verlagerung verbunden sind, ausgetauscht werden. Es handelt sich dabei um eine Auffangkategorie, für steuerliche Vorabzusagen, die aufgrund ihres abweichenden Regelungsinhalts nicht in die üblichen Kategorien passen.⁷¹

b. Umfang des Informationsaustauschs

aa. Rechtsgrundlagen

Der Informationsaustausch erfolgt auf Grundlage der bestehenden völkerrechtlichen Informationsaustausch-Abkommen zwischen den jeweils beteiligten Staaten.⁷² Das Multilaterale Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, das inzwischen von 127 Staaten unterzeichnet wurde, dürfte die am weitesten verbreitete Rechtsgrundlage darstellen (vgl. Abschnitt B. I. 2.

Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen unten).⁷³ Auch die Informationsaustauschbestimmungen der DBA, die oftmals auf Art. 26 des OECD DBA-MA basieren (vgl. Abschnitt B. II. Doppelbesteuerungsabkommen mit Auskunftsklausel unten), können als Rechtsgrundlage

⁶⁷ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 56.

⁶⁸ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 57.

⁶⁹ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 58.

⁷⁰ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 59.

⁷¹ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 10.

⁷² Czakert, IStR 2016, 985 (986).

⁷³ http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, Stand Februar 2019; aufgerufen am 9.03.2019.

herangezogen werden.⁷⁴ Auf Ebene der EU dient die geänderte EU-Amtshilferichtlinie seit dem 1. Januar 2017 als Rechtsgrundlage für den innereuropäischen Informationsaustausch über steuerliche Vorbescheide (vgl. Kapitel 2 A. Die Amtshilferichtlinie der Europäischen Union unten).⁷⁵ So besteht zwar eine Vielzahl an völkerrechtlichen Verträgen, denen jedoch weitestgehend einheitliche Musterabkommen zugrunde liegen. Dies führt zu einer einheitlichen Handhabung des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs.

bb. Materielle Voraussetzungen

Auch im Zusammenhang mit steuerlichen Vorabzusagen gilt der allgemeine Grundsatz, dass diese dann ausgetauscht werden, wenn sie für steuerliche Zwecke im Empfängerstaat voraussichtlich erheblich sind. Dies bestimmt sich aus der fiktiven Perspektive des Empfängerstaates zum Zeitpunkt der Erteilung der Vorabzusage im übermittelnden Staat.⁷⁶ In Anhang C zum Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 5 befindet sich ein Musterformular aus dem hervorgeht, welche Informationen konkret ausgetauscht werden müssen.⁷⁷ Dabei handelt es sich um Identifikationsangaben des Adressaten der Vorabzusage (z.B. Name, Steuernummer, Sitz), das Erteilungsdatum und die Laufzeit, sowie eine Zusammenfassung über deren Regelungsinhalt. Zusätzlich ist anzugeben, worin der Anlass des Informationsaustauschs mit dem Empfängerstaat besteht und welche Rechtsträger im Empfängerstaat von der Vorabzusage betroffen sind.

cc. Verfahrensablauf

Die Übermittlung der Informationen über steuerliche Vorbescheide soll anlassbezogen im Wege des spontanen zwischenstaatlichen Informationsaustauschs erfolgen.⁷⁸ Die Spontanauskunft muss an sämtliche Staaten erteilt werden, die von der Vorabzusage betroffen sind. Grundsätzlich müssen die Behörden im Ansässigkeitsstaat der obersten und der unmittelbaren Muttergesellschaft des Empfängers

⁷⁴ Czakert, IStR 2016, 985 (986).

⁷⁵ BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (782).

⁷⁶ Czakert, IStR 2016, 985 (986).

⁷⁷ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 82 f.

⁷⁸ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 15.

einer steuerlichen Vorabzusage informiert werden.⁷⁹ Je nach Regelungsinhalt einer Vorabzusage kann der Informationsaustausch mit weiteren Staaten geboten sein, z.B. mit Sitzstaaten verbundener Unternehmen.⁸⁰ Von verbundenen Unternehmen wird bei einer direkten oder mittelbaren Kapitalbeteiligung von mindestens 25 Prozent ausgegangen.⁸¹

Der Informationsaustausch erfolgt in einem zweistufigen Verfahren. Zunächst übermitteln die Steuerverwaltungen grundlegende Informationen über die steuerliche Vorabzusage auf dem von der OECD herausgegebenen Musterformular. Anhand dieser Basisinformationen entscheiden die Empfängerstaaten, ob sie den übermittelnden Staat zusätzlich um Übermittlung der eigentlichen Vorabzusage ersuchen oder ob sie darauf verzichten.⁸²

c. Datenschutz

Die Vertraulichkeitsrichtlinien der OECD beanspruchen allgemein Geltung und fordern den vertraulichen Umgang mit Steuerdaten (vgl. Abschnitt II. OECD-Richtlinien zur Wahrung der Vertraulichkeit von ausgetauschten Steuerdaten oben). BEPS-Aktionspunkt 5 enthält darüber hinaus keine konkreten Datenschutzvorgaben, sondern begnügt sich mit allgemeinen Ausführungen und Verweisungen auf die Vertraulichkeitsbestimmungen der jeweils anwendbaren völkerrechtlichen Grundlagen. Diese legen fest, für welche Zwecke die übermittelten Informationen genutzt werden dürfen und welche Personen Zugang dazu erhalten. Bei Verstoß gegen die Vertraulichkeitsbestimmungen können Staaten den Informationsaustausch ablehnen.⁸³ Die Datenschutzvorkehrungen und –mechanismen der völkerrechtlichen Grundlagen werden nachfolgend beschrieben (siehe dazu Ab-

⁷⁹ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 59.

⁸⁰ BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (785); OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 59.

⁸¹ BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (785); OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 60.

⁸² BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (785); OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 62 f.

⁸³ BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (785); OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 64 f.

schnitt B. I. 2. b. Datenschutz und Abschnitt B. II. 2. Daten-
schutz unten).

2. Aktionspunkt 12: Offenlegung von aggressiven Steuerplanungen

Das Informationsdefizit bezüglich aggressiver Steuerplanungsstrategien gilt als eine der weltweit größten Herausforderungen für die Finanzverwaltung.⁸⁴ Ein frühzeitiger Informationszugang ermöglicht der Finanzverwaltung die sachgerechte Beurteilung steuerlicher Risiken und dem Steuergesetzgeber die rechtzeitige Korrektur des gesetzlichen Rahmens.⁸⁵ BEPS-Aktionspunkt 12 empfiehlt deshalb die Entwicklung von Offenlegungsregelungen für Steuergestaltungen und –modelle. Deren Anwendungsbereich soll insbesondere legale, aber finanzpolitisch unerwünschte Steuergestaltungen erfassen.⁸⁶ Der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 12 enthält Empfehlungen für die gesetzgeberische Gestaltung, an der sich die Staaten bei der Einführung einer Anzeigepflicht orientieren sollen.⁸⁷ Die Umsetzung ist den Staaten freigestellt, es handelt sich bei den Vorgaben von Aktionspunkt 12 nicht um einen verbindlichen Mindeststandard, sondern um unverbindliche Empfehlungen.⁸⁸

Im März 2018 hat die OECD in Anlehnung an BEPS Aktionspunkt 12 Mustervorschriften für eine Offenlegungspflicht veröffentlicht. Die OECD-Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen (*„Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures“*) beziehen sich auf Gestaltungen, durch welche der Finanzkonteninformationsaustausch umgangen werden soll sowie auf steuerlich intransparente Strukturen in Niedrigsteuergebieten (siehe dazu Abschnitt IV. Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten unten).⁸⁹ Um den Umgehungsversuchen bezüglich des neu eingeführten Informationsaustauschs über Finanzkonten zu begegnen, hatten die G7-

⁸⁴ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 17.

⁸⁵ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 13.

⁸⁶ *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803 (804).

⁸⁷ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 17.

⁸⁸ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 9.

⁸⁹ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 9.

Finanzminister in der Bari-Deklaration vom 13.5.2017 die OECD mit der Ausarbeitung von Leitlinien für den Umgang mit CRS-Umgehungsmodellen und mit Rechtsgebilden zur Verschleierung der tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten beauftragt.⁹⁰

Inhaltlich wiederholen die Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen im Wesentlichen die Empfehlungen des Abschlussberichts von Aktionspunkt 12. Sie sehen vor, dass Intermediäre, wie u.a. Banken, Anwälte und Steuerberater tatbestandsmäßige Umgehungs- und Verschleierungsmodelle den nationalen Steuerbehörden offenlegen. Gegenstand der Offenlegungspflicht ist auch die Identität des wirtschaftlich Berechtigten. Die nationalen Steuerbehörden übermitteln die Informationen über das betreffende Umgehungsmodell anschließend an interessierte ausländische Steuerbehörden im Wege der Spontanauskunft.⁹¹ Obwohl auch steuerlich irrelevante Umgehungsmodelle vom Anwendungsbereich der Mustervorschriften erfasst sind, werden solche Umgehungsmodelle regelmäßig auch als Steuergestaltungen i.S.v. BEPS-Aktionspunkt 12 zu qualifizieren sein. Die Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen können deshalb, soweit es der Anwendungsbereich zulässt, als Vorlage für Offenlegungsregelungen i.S.v. BEPS Aktionspunkt 12 verstanden werden.

a. Persönlicher Anwendungsbereich

Die OECD empfiehlt eine duale Anzeigepflicht des Gestalters oder Vermarkters von aggressiven oder missbräuchlichen Steuergestaltungen und –modellen einerseits und des steuerpflichtigen Nutzers andererseits.⁹² In Anlehnung an das Irische bzw. Britische Recht, das derartige Offenlegungspflichten bereits kennt, empfiehlt die OECD dabei eine weite Definition des Gestalters als Person, die Steuergestaltung aufsetzt, vermarktet und administrativ begleitet.⁹³ Die Anzeigepflicht soll in erster Linie den grundsätzlich besser informierten Gestalter treffen. Die subsidiäre Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen kommt dann in Betracht, wenn der Gestalter nicht im Sitz-

⁹⁰ G7 Bari Declaration on fighting tax crimes and other illicit financial flows, 13.05.2017, S. 2.

⁹¹ *Schurowski*, FR 2018, 245 (246).

⁹² OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 36.

⁹³ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 35.

staat des Steuerpflichtigen ansässig ist oder dort der beruflichen Schweigepflicht unterliegt.⁹⁴

aa. Anzeigepflichtige Intermediäre

Der persönliche Anwendungsbereich der Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen erfasst und verpflichtet sogenannte Intermediäre. Anders als der persönliche Anwendungsbereich von BEPS Aktionspunkt 12 ist der persönliche Anwendungsbereich der Mustervorschriften vergleichsweise konkret bestimmt und nicht auf Personen beschränkt, die in den steuerlichen Aspekten solcher Modelle involviert sind, da es sich bei tatbestandsmäßigen Umgehungsmodellen nicht zwangsläufig um Steuergestaltungen handeln muss.⁹⁵

Die anzeigepflichtigen Intermediäre werden in Rule 1.3 einerseits definiert als „Promoter“, und damit als verantwortlicher Gestalter oder Vermarkter und andererseits als „Service Provider“, also als sonstige Dienstleister ohne Verkaufsverantwortung, die bei der Organisation und Entwicklung anzeigepflichtiger Modelle mitwirken.⁹⁶

Als Promoter gelten Personen, die einem Modell in eigener Verantwortung ein ausschlaggebendes Merkmal verleihen, welches das gesamte Modell zu einem tatbestandsmäßigen Umgehungsmodell oder zu einer intransparenten Struktur werden lässt.⁹⁷ Auch Vermarkter gelten als Promoter, wenn sie andere eigenverantwortlich ermutigen, solche Modelle zu nutzen.

Service Provider sind zumeist Berater, wie Anwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Buchhalter oder Finanzberater. Definitionsgemäß gelten Service Provider nur als tatbestandsmäßige Intermediäre, wenn aufgrund ihrer professionellen Erfahrung und den ihnen zugänglichen Informationen erwartet werden kann, dass sie sich ihrer Mitwirkung an einem tatbestandsmäßigen Modell bewusst sind.⁹⁸ Abgestellt wird dabei auf das branchenübliche Sorgfaltsniveau, nicht

⁹⁴ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 36.

⁹⁵ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 33.

⁹⁶ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 16.

⁹⁷ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 33.

⁹⁸ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 16, Rule 1.3. (b).

auf die subjektive Expertise des betroffenen Service Providers. Die branchenübliche Sorgfalt gebietet jedoch keine weiteren Nachforschungen dahingehend, ob eine Gestaltung möglicherweise der Anzeigepflicht unterliegt.⁹⁹ Als Service Provider gelten damit z.B. Rechtsanwälte, die die Gründung einer offshore Gesellschaft begleiten oder Banken, die den Transfer von Vermögenswerten an eine solche durchführen.¹⁰⁰

Dienstleister, die Modelle gleichzeitig entwerfen, beraten und empfehlen, sind grundsätzlich von beiden Intermediär-Definitionen erfasst, da sie einerseits Modelle als Promoter konzipieren und diese andererseits als Service Provider ihren Kunden vermarkten.

bb. Anzeigepflichtige Steuerpflichtige

Gemäß den Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen trifft die Anzeigepflicht unter Umständen den Steuerpflichtigen selbst. Diese subsidiäre Verpflichtung besteht gemäß Rule 2.6, wenn der Intermediär entweder nicht in der Steuerjurisdiktion des Steuerpflichtigen ansässig ist oder nach dortigem Recht Berufsgeheimnisträger ist.¹⁰¹ In diesem Fall muss der Intermediär den Steuerpflichtigen informieren, dass er der Anzeigepflicht selbst nachkommen muss.¹⁰²

b. Sachlicher Anwendungsbereich

Im Zusammenhang mit dem sachlichen Anwendungsbereich der Offenlegungsregeln stellen sich zwei grundsätzliche Fragen. Zunächst muss definiert werden, welche Gestaltungen oder Modelle eine Offenlegungspflicht auslösen sollen. Anschließend muss die inhaltliche Reichweite der Offenlegungspflicht bestimmt und festgelegt werden, welche Informationen der Verpflichtete der Steuerverwaltung anzuzeigen hat.¹⁰³

⁹⁹ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 34.

¹⁰⁰ *Schurowski*, FR 2018, 245 (249).

¹⁰¹ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 21.

¹⁰² OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 20.

¹⁰³ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 18 f.

aa. Pflichtbegründende Gestaltungen

Anzeigespflichtig sollen nach Ansicht der OECD insbesondere aggressive Steuerplanungsmodelle sein.¹⁰⁴ Der Begriff Steuerplanungsmodell wird im Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 nicht definiert. Dementsprechend ergibt sich daraus auch nicht, wann ein solches als aggressiv zu qualifizieren ist. Der Fokus von BEPS Aktionspunkt 12 liegt dem Wortlaut nach („*tax planning schemes*“) auf modellhaften Strukturen.¹⁰⁵

Um die Finanzverwaltungen vor einer Vielzahl irrelevanter Anzeigen zu bewahren, deren Bearbeitung unnötig Kapazitäten bindet, schlägt die OECD die Einführung einer Eingangsschwelle vor. Erst nach deren Überschreiten soll eine Anzeigepflicht bezüglich des Steuerplanungsmodells ausgelöst werden.¹⁰⁶ Üblicherweise besteht die Eingangsschwelle in der Überprüfung des Hauptzwecks. Besteht der Hauptzweck, der sog. „*main-benefit*“ eines Steuerplanungsmodells in der Erlangung eines Steuervorteils, wird die weitere Prüfung fortgesetzt.¹⁰⁷ Dabei besteht jedoch das Risiko, dass Anzeigen unterbleiben, die eigentlich geboten wären, da der Hauptzweck einer steuerlichen Disposition unterschiedlich ausgelegt werden kann.¹⁰⁸ So mag das persönliche Hauptmotiv eines Kirchenaustritts die damit einhergehende Steuerersparnis sein, dennoch wäre es lebensfremd diese Entscheidung als offenlegungspflichtiges Steuerplanungsmodell zu qualifizieren. Als alternative oder zusätzliche Eingangsschwelle schlägt die OECD einen de-minimis Filter vor.¹⁰⁹ Dabei werden Beträge als Schwellenwerte festgelegt, deren Unterschreiten eine Anzeigepflicht ausschließt, in Betracht kommen Umsatzgrößen oder die in der Vergangenheit veranlagten Steuern.¹¹⁰

Nach Überschreiten bzw. Fehlen solcher Eingangsschwellen müssen Steuerplanungsmodelle bestimmte Merkmale, sog. hallmarks aufweisen, um eine Offenlegungspflicht auszulösen.¹¹¹ Die hallmarks

¹⁰⁴ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 17.

¹⁰⁵ Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch, IStR 2016, 803 (804); OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 9.

¹⁰⁶ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 36 f.

¹⁰⁷ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 37.

¹⁰⁸ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 37.

¹⁰⁹ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 39.

¹¹⁰ Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch, IStR 2016, 803 (804).

¹¹¹ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 39.

sind mit unbestimmten Rechtsbegriffen formuliert, damit möglichst vielfältige Fallkonstellationen darunter subsumiert und zukünftige Entwicklungen flexibel einbezogen werden können.¹¹² Im Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 wird zwischen allgemeinen und spezifischen hallmarks unterschieden.¹¹³

Mithilfe allgemeiner hallmarks lassen sich standardisierte und an eine Vielzahl von Steuerzahlern vermarktete Steuerplanungsmodelle erfassen.¹¹⁴ Es handelt sich dabei u.a. um Geheimhaltungsvereinbarungen zwischen Nutzer und Vermarkter des Modells oder Erfolgsprämien, die an den Vermarkter eines Modells geleistet werden.¹¹⁵ Mit spezifischen hallmarks können Steuerplanungsmodelle erfasst werden, die für die Finanzverwaltung aufgrund ihrer Reichweite von besonderem Interesse sein dürften. Dazu zählen u.a. Verlustübertragungen, sonstige Verlustnutzungsmodelle, Leasinggestaltungen und Einkunftstransfers in niedrig besteuerte Länder.¹¹⁶ Um ein möglichst breites Spektrum an Steuergestaltungsmodellen abzudecken, empfiehlt die OECD die Verwendung von sowohl allgemeinen als auch spezifischen hallmarks.¹¹⁷

Internationale Steuerplanungsmodelle stehen dabei besonders im Fokus der OECD, da sich Finanzverwaltungen aufgrund ihrer territorial beschränkten Zuständigkeiten bei grenzüberschreitenden Gestaltungen oftmals kein ausreichendes Bild über deren Funktionsweise und ökonomische Tragweite machen können. Aus diesem Grund empfiehlt die OECD die Einführung von speziell auf internationale Sachverhalte zugeschnittenen hallmarks. Im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Konstellationen rät die OECD außerdem zum Verzicht auf Eingangsschwellen wie den *main-benefit* Test oder Mindestbeträge.¹¹⁸

Der sachliche Anwendungsbereich der Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen überschneidet sich als speziellere Regelung mit dem An-

¹¹² Schurowski, FR 2018, 245 (246).

¹¹³ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 39.

¹¹⁴ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 45.

¹¹⁵ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 39.

¹¹⁶ Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch, IStR 2016, 803 (805).

¹¹⁷ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 49.

¹¹⁸ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 70.

wendungsbereich von BEPS Aktionspunkt 12, sofern und soweit das anzeigepflichtige Modell steuerlich relevant ist. Führt ein Staat sowohl eine Anzeigepflicht gemäß BEPS Aktionspunkt 12 als auch eine Anzeigepflicht für Umgehungsmodelle und intransparente offshore Strukturen ein, wäre das Verhältnis der Anzeigepflichten zu bestimmen und zu klären, ob bei erfüllten Voraussetzungen beider Anzeigepflichten tatsächlich eine doppelte Anzeige desselben Lebenssachverhalts erforderlich ist.

Anzeigepflichtig im Sinne der Mustervorschriften der OECD sind CRS-Umgehungsmodelle und intransparente offshore Strukturen. Die OECD hat eine sehr weitläufige Definition der Umgehungsmodelle gewählt.¹¹⁹ Dem Beispiel von BEPS Aktionspunkt 12 folgend, hat die OECD auch hier unbestimmt formulierte hallmarks verwendet, die ein hohes Maß an Flexibilität ermöglichen. Ein CRS-Umgehungsmodell liegt gemäß der Definition von Rule 1.1 vor, wenn anzunehmen ist, dass eine wirtschaftliche Gestaltung darauf ausgerichtet ist, die CRS-Regelungen zu umgehen. Spezifische Indizien dafür sind z.B. das Ausnutzen von Schwächen in den due diligence Prozessen der Finanzinstitute, der gezielte Vermögenstransfer zu Finanzinstituten, die von der Anzeigepflicht ausgenommen sind oder die Umwandlung von Finanzkonten in Finanzprodukte, die nicht anzeigepflichtig sind.¹²⁰

Eine intransparente offshore Struktur liegt gemäß Rule 1.2. vor, wenn eine passive Einheit, z.B. eine undurchsichtige juristische Person ohne eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, mit Sitz in einem offshore Gebiet zwischengeschaltet wird, die Vermögensgegenstände wie z.B. Immobilien oder Beteiligungen zu halten, wodurch der tatsächliche wirtschaftlich Berechtigte verschleiert wird.¹²¹

bb. Reichweite der Offenlegungspflicht

Liegt ein anzeigepflichtiges Steuerplanungsmodell i.S.v. BEPS Aktionspunkt 12 vor, stellt sich die Frage, welche Informationen der An-

¹¹⁹ *Schurowski*, FR 2018, 245 (247).

¹²⁰ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 14.

¹²¹ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 15.

zeigepflichtige den Finanzbehörden übermitteln muss. Typischerweise sollen die Finanzbehörden Kenntnis darüber erhalten, welche hallmarks im konkreten Fall erfüllt sind, wie das Steuerplanungsmodell funktioniert und welche steuerlichen Vorteile sich daraus ergeben. Die OECD empfiehlt darüber hinaus die Benennung der nationalen und ausländischen Gesetzesvorschriften, auf denen der steuerliche Vorteil basiert.¹²² Außerdem sollen Nutzer und Vermarkter von anzeigepflichtigen, möglicherweise (jedoch nicht zwangsläufig) aggressiven oder missbräuchlichen Steuergestaltungen namentlich und unter Angabe von Anschrift, Kontaktdaten und Steueridentifikationsnummer identifiziert werden.¹²³ Nach der erstmaligen Anzeige sollen die Finanzverwaltungen Rückfragen stellen und weitere Informationen verlangen können.¹²⁴ Die OECD empfiehlt im Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 keine zeitlich bestimmte Frist, empfiehlt aber generell kurz Anzeigefristen, da diese eine schnellere Reaktion der Finanzverwaltungen ermöglichen. Trifft die Anzeigepflicht den Promoter eines Steuerplanungsmodells soll die Anzeigefrist mit der Bereitstellung des Modells zu laufen beginnen. Trifft die Anzeigepflicht den Steuerpflichtigen selbst soll der Implementierungszeitpunkt nach Ansicht der OECD als fristauslösendes Ereignis angesehen werden.¹²⁵ Da Steuerpflichtige im Gegensatz zum Intermediär üblicherweise nicht professionell handeln, wäre eine vergleichsweise großzügige Fristenregelung geboten. Für den Fristbeginn könnte auf den Zugang des schriftlichen, an den Steuerpflichtigen gerichteten Hinweis auf die Anzeigepflicht abgestellt werden, (vgl. Abschnitt a. bb. Anzeigepflichtige Steuerpflichtige oben). Da der konkrete Zeitpunkt der Implementierung für einen laienhaften Steuerpflichtigen nur schwer zu bestimmen sein dürfte, wäre ein Abstellen auf den Zugang des schriftlichen Hinweises verhältnismäßig.

Im Gegensatz zum Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 enthalten die Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen in Rule 2.3 einen Katalog der anzeigepflichtigen Informationen. Demnach müssen Name, Anschrift, Steueridentifikationsnummer und

¹²² OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 61.

¹²³ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 61.

¹²⁴ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 63.

¹²⁵ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 52.

Steuerwohnsitz des anzeigepflichtigen Intermediärs gemeldet werden. Diese Identifikationspflicht erstreckt sich weiter auf Kunden des Intermediärs, welche das gemeldete Modell nutzen, sowie auf sonstige Nutzer und etwaige weitere beteiligte Intermediäre.¹²⁶ Weiter müssen CRS-Umgehungsmodelle so beschrieben werden, dass sich nachvollziehen lässt inwiefern CRS-Vorschriften umgangen werden. Auch intransparente offshore Strukturen müssen so detailliert beschrieben werden, dass sich nachvollziehen lässt inwiefern der tatsächliche wirtschaftlich Berechtigte dadurch verschleiert wird.¹²⁷

Gemäß Rule 2.3 hat der Intermediär die Anzeigepflicht unter Angabe der erforderlichen Informationen innerhalb von 30 Tagen zu erfüllen, nachdem er das CRS- Umgehungsmodell oder die intransparente offshore Struktur zur Implementierung bereitgestellt hat.¹²⁸ Anders als der Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 enthalten die Mustervorschriften keine Fristenregeln für subsidiär anzeigepflichtige Nutzer.

c. Sanktionen bei Verstößen

Ein Anzeigepflchtssystem i.S.v. BEPS Aktionspunkt 12 ist nach Ansicht der OECD nur effektiv, wenn die pflichtwidrige Nichtanzeige sanktioniert wird.¹²⁹ Deshalb empfiehlt die OECD die Implementierung finanzieller Sanktionen bei Verstößen gegen die Anzeigepflicht.¹³⁰ Auch die Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen sehen die Sanktionierung von Verstößen gegen die Anzeigepflicht grundsätzlich vor, ohne jedoch eine konkrete Sanktionsbestimmung zu formulieren. Die Sanktionsvorschläge der OECD im Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 und in den Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen sind deckungsgleich.

Die Auswahl der geeigneten Sanktionen obliegt zwar den nationalen Gesetzgebern, doch nach Wunsch der OECD soll die Sanktionierung

¹²⁶ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 20.

¹²⁷ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 20.

¹²⁸ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 19.

¹²⁹ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 57.

¹³⁰ Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch, IStR 2016, 803 (810).

grundsätzlich so ausgestaltet sein, dass ein möglichst abschreckender Effekt damit einhergeht und die Anzeigepflicht zwingend Beachtung findet.¹³¹ Die OECD unterscheidet zwischen Geld- und sonstigen Strafen. Die Höhe der Geldstrafen soll sich nach Art und Folgen des anzeigepflichtigen Modells bemessen.¹³² Das Gewicht der Rolle des Intermediärs soll bei der Bemessung der ihm auferlegten Geldstrafen Berücksichtigung finden.¹³³ In Betracht kommen Geldstrafen mit fixen Beträgen oder relativ zu der Vergütung, des Intermediärs. Daneben werden tageweise Verspätungszuschläge vorgeschlagen, um die Anzeigepflichtigen zu einer fristgerechten Anzeige anzuhalten.¹³⁴ Auch subsidiär anzeigepflichtige Steuerpflichtige sollen mittels Geldbußen zur Erfüllung der Anzeigepflicht angehalten werden.¹³⁵

Neben Geldstrafen schlägt die OECD bei Verstößen von Intermediären auch standesrechtliche Strafen wie Berufsausübungsverbote vor. Auch die öffentliche Bloßstellung durch Veröffentlichung von Namen der Intermediäre und Steuerzahler, wird in Erwägung gezogen, allerdings nur bei erfolgter hoheitlicher Feststellung des Pflichtverstoßes und des vorsätzlichen Handelns.¹³⁶ Schließlich könnte auch Verjährungshemmung für die steuerliche Veranlagung eintreten, solange keine Anzeige erfolgt ist.¹³⁷ Als alternatives und womöglich milderes Mittel kann eine freiwillige Selbstverpflichtung der betroffenen Berufsstände eingeführt werden, deren Verletzung wiederum von den Berufskammern geahndet wird.¹³⁸

d. Umfang des Informationsaustauschs

Der zwischenstaatliche Austausch über auf nationaler Ebene anzeigepflichtige Steuermodelle ist das Kernelement der Anzeigepflichten

¹³¹ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 12; OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 60.

¹³² OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 57.

¹³³ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 57

¹³⁴ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 43, OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 58.

¹³⁵ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 57.

¹³⁶ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 44.

¹³⁷ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 44; OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 9.

¹³⁸ *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803 (811).

von BEPS Aktionspunkt 12.¹³⁹ Die OECD ist seit langem bemüht, den grenzüberschreitenden Austausch zwischen Finanzverwaltungen voranzutreiben und veröffentlicht Musterklauseln zur Regelung des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs, wie beispielsweise Art. 26 des DBA-MA, die von Staaten übernommen werden können.¹⁴⁰ Im Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 wird im Zusammenhang mit dem zwischenstaatlichen Informationsaustausch auf das Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration (JITSIC) verwiesen. Als Netzwerk des OECD Tax Administration Forum (TAF) bietet das JITSIC eine internationale Verständigungsplattform für Finanzverwaltungen, an der sich aktuell 38 Staaten beteiligen, darunter auch Deutschland.¹⁴¹ Das JITSIC bietet seinen Mitgliedern eine Austauschplattform für Informationen, welche die Staaten aufgrund ihrer nationalen Anzeigepflichten für Steuerplanungsmodelle erhalten haben.¹⁴² Das JITSIC macht keine konkreten Vorgaben hinsichtlich des Informationsaustauschs sondern beschränkt sich auf die Entwicklung von unverbindlichen best practice Regeln. Lediglich die Ernennung einer einheitlichen nationalen Anlaufstelle wird verlangt.¹⁴³ Abgesehen von den Ausführungen zum JITSIC gibt die OECD im Zusammenhang mit BEPS Aktionspunkt 12 keine Empfehlungen bezüglich des Informationsaustauschs ab, sondern beschränkt sich auf die Feststellung, dass ein solcher stattfinden solle.¹⁴⁴

Auch die Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen sehen den zwischenstaatlichen Informationsaustausch vor, machen aber anders als der Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 konkretere Vorgaben zu dessen Ausgestaltung.¹⁴⁵ Um doppelte Anzeigen zu vermeiden sollen Intermediäre gemäß Rule 2.5 b) und c) von der Anzeigepflicht befreit sein, wenn der Intermediär das anzeigepflichti-

¹³⁹ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 11.

¹⁴⁰ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 80.

¹⁴¹ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 81; <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>, abgerufen am 02.04.2019.

¹⁴² OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 82.

¹⁴³ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 82.

¹⁴⁴ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 80.

¹⁴⁵ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 11.

ge Modell bereits in einer Partner-Jurisdiktion angezeigt hat.¹⁴⁶ Als Partner-Jurisdiktion gilt gemäß der Definition in Rule 1.4 j) jeder Staat, der selbst eine Anzeigepflicht i.S.v. BEPS Aktionspunkt 12 kennt und mit dem ein Informationsaustauschabkommen besteht.¹⁴⁷ Der Informationsaustausch soll sich auf sämtliche erkennbar relevante Aspekte eines Modells beziehen.¹⁴⁸

Die Details des Informationsaustauschs überlässt die OECD den Nationalstaaten. Es existieren keine Empfehlungen dazu, mit welchen Staaten wie oft Informationen ausgetauscht werden sollen, ob es sich um einen spontanen oder automatischen Informationsaustausch handeln soll. Mangels derartiger Vorgaben besitzen Staaten die Flexibilität Informationsaustausch-Abkommen mit unterschiedlichen Regelungsgehalt abzuschließen. Je nach Regelungsgehalt des bestehenden Informationsaustausch-Abkommens mit dem betreffenden Staat erhalten betroffene Nationalstaaten womöglich unterschiedliche Informationen über ein gemeldetes Steuermodell und das zu unterschiedlichen Zeitpunkten. Unabhängig von dem Flexibilitätsbedürfnis erschwert es die uneinheitliche Handhabung des Informationsaustauschs dem Steuerpflichtigen, nachzuvollziehen, welche seiner Informationen letztendlich in welche Jurisdiktion gelangen.

3. Aktionspunkt 13: Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting

Die sachgerechte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist notwendige Voraussetzung für die steuerliche Beurteilung der Verrechnungspreisgestaltung multinationaler Unternehmen. Diese wird erschwert, wenn eine Informationsasymetrie zulasten der Finanzverwaltung besteht. Mithilfe einer nachvollziehbaren Verrechnungspreisdokumentation sollen Unternehmen nach Durchführung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles darlegen können, dass sie die maßgeblichen Verrechnungspreisvorschriften befolgt haben.¹⁴⁹ Auf Grundlage dieser Erwägungen sind im Rahmen des BEPS Aktionspunkts 13 die bestehenden standardisierten Dokumentationsanforde-

¹⁴⁶ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 21.

¹⁴⁷ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 18.

¹⁴⁸ OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 41.

¹⁴⁹ *Groß*, IStR 2016, 359 (360).

rungen im Bereich der Verrechnungspreise für multinational tätige Unternehmen erweitert worden. Als multinationale Unternehmen gelten dabei Konzerne mit konsolidierten Umsatzerlösen von über 750 Mio. Euro im vorangegangenen Wirtschaftsjahr.¹⁵⁰ Es wird geschätzt, dass mit diesem Schwellenwert weltweit lediglich ca. 10 bis 15 Prozent aller multinationalen Unternehmensgruppen aber gleichzeitig 90 Prozent aller Unternehmenserträge vom Regelungsbereich i.S.v. BEPS Aktionspunkt 13 erfasst sind.¹⁵¹ Vor diesem Hintergrund ist die Abwägung zwischen dem Nutzen der Dokumentationspflichten und den dadurch entstehenden Befolgungskosten für die Unternehmen zugunsten der Finanzbehörden ausgefallen. Der anfänglich hohe Befolgungsaufwand der betroffenen Unternehmen soll sich nach Einschätzung der OECD nach einmal erfolgter Umstellung reduzieren.¹⁵²

Um die dokumentierten Informationen sämtlichen betroffenen Finanzverwaltungen zugänglich zu machen, ist der zwischenstaatliche Austausch von länderbezogenen Berichten, sog. Country-by-Country-Reportings, kurz „CbCR“, gemäß BEPS Aktionspunkt 13 vorgesehen.¹⁵³ Die Verpflichtung von multinationalen Unternehmensgruppen zur Erstellung von CbCR gilt als Kernelement von BEPS Aktionspunkt 13. Diese CbCR werden den nationalen Finanzbehörden übermittelt und anschließend zwischen den Steuerverwaltungen aller Staaten, in denen die Unternehmensgruppe tätig ist, ausgetauscht. Die Finanzbehörden sollen dadurch einen Überblick über die steuerlichen Risiken des Konzerns erhalten.¹⁵⁴ Bei dieser Maßnahme handelt es sich um einen verbindlichen OECD-Mindeststandard.¹⁵⁵ Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, in dem seit jeher die Verrechnungspreisdokumentation auf Ebene der OECD geregelt ist, wurde bereits

¹⁵⁰ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 25.

¹⁵¹ *Groß*, IStR 2016, 359 (361).

¹⁵² OECD Erläuterung OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 17.

¹⁵³ *Groß*, IStR 2016, 359 (359).

¹⁵⁴ *Kraft/Ditz/Heider*, DB 2017, 2243 (2250).

¹⁵⁵ *Groß*, IStR 2016, 359 (361); *Haug* DSz 2017, 850 (851).

an die Vorgaben des Abschlussberichts zu BEPS Aktionspunkt 13 angepasst.¹⁵⁶

a. Die dreistufige Verrechnungspreisdokumentation

Die OECD verfolgt bei der Verrechnungspreisdokumentation einen dreistufigen Ansatz, mit dem ein international anerkanntes Schema für die länderbezogene Berichterstattung über Verrechnungspreise umgesetzt wird.¹⁵⁷ Die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation der OECD besteht aus drei eigenständigen Berichten. Das Schema soll die sachgerechte Beurteilung der konzerninternen Verrechnungspreisvereinbarung ermöglichen und unsachgemäßen Gewinnverlagerungen vorbeugen.¹⁵⁸

aa. Das Master File

Mit dem Master File stellen multinationale Unternehmen den zuständigen Steuerverwaltungen eine Stammdokumentation mit übergeordneten Informationen über ihre weltweite Geschäftstätigkeit und ihre Verrechnungspreispolitik zur Verfügung.¹⁵⁹ Das Master File enthält Informationen über den Organisationsaufbau des multinationalen Konzerns, eine Beschreibung von dessen Geschäftstätigkeit sowie Informationen über die vorhandenen Immaterialgüter und die konzerninternen Finanzaktivitäten, sowie über die Finanzlage und die Steuerpositionen des multinationalen Konzerns.¹⁶⁰ Eine Vorlage mit sämtlichen Informationen, die im Master File enthalten sein sollen, befindet sich in Anhang I zu Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.¹⁶¹ Die Steuerverwaltungen sollen so einen Überblick über die spezifischen Verrechnungspreisleistungsrisiken der Unternehmensgruppe erhalten.¹⁶²

bb. Das Local File

Das Local File ist ein landesspezifischer und geschäftsvorfallbezogener Bericht, der für jeden Staat in einem separa-

¹⁵⁶ *Groß*, IStR 2016, 359 (360).

¹⁵⁷ OECD Erläuterung OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 18.

¹⁵⁸ *Haug*, DStZ 2016, 850 (852).

¹⁵⁹ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 18.

¹⁶⁰ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 18.

¹⁶¹ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 29 f.

¹⁶² *Groß*, IStR 2016, 359 (360).

ten Report zu erstellen ist. Darin werden alle konzerninternen Geschäftsvorfälle der inländischen Konzerngesellschaft mit verbundenen Unternehmen in anderen Staaten dokumentiert.¹⁶³ Die Steuerverwaltungen finden dort Informationen über das inländische Konzernunternehmen, seine konzerninternen Geschäftsvorfälle und die von ihm geleisteten und erhaltenen Zahlungen, sowie Analysen zur Verrechnungspreisbestimmung, die das multinationale Unternehmen in Bezug auf diese Geschäftsvorfälle vorgenommen hat und einen geprüften Jahresabschluss.¹⁶⁴ Eine detaillierte Vorlage mit sämtlichen Informationen, die im Local File enthalten sein sollen, findet sich in Anhang II zu Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.¹⁶⁵

cc. Das Country-by-Country Reporting

Die länderbezogenen Berichte, die CbCR, sind standardisierte Musterformulare, die multinationale Unternehmen jährlich ausgefüllt bei den Finanzbehörden im Sitzstaat ihrer obersten Muttergesellschaft einreichen.¹⁶⁶ Diese Berichte enthalten zusammengefasste Informationen für alle Steuerhoheitsgebiete, in denen die Unternehmensgruppe ihrer Geschäftstätigkeit nachgeht. Die Steuerverwaltungen nutzen diese Berichte als erstes steuerliches Risikomanagement im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen.¹⁶⁷ Der Bericht besteht aus einer tabellarischen Übersicht über Kennzahlen wie die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten je nach Steuerhoheitsgebiet mit Informationen über die Höhe und globale Verteilung der Einkünfte, die Vorsteuergewinne und die bereits gezahlten und noch zu zahlenden Ertragsteuern innerhalb der Unternehmensgruppe sowie eine Auflistung aller Konzerngesellschaften.¹⁶⁸ Die von der OECD entworfenen Musterformulare finden sich in Anhang III zu Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.¹⁶⁹

¹⁶³ *Groß*, IStR 2016, 359 (360).

¹⁶⁴ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 31 f.

¹⁶⁵ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 29.

¹⁶⁶ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 18.

¹⁶⁷ *Groß*, IStR 2016, 359 (360 f.).

¹⁶⁸ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 19.

¹⁶⁹ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 33 f.

Die Finanzbehörden tauschen diese CbCR automatisch mit den ausländischen Finanzbehörden aus, in deren Hoheitsgebiet das multinationale Unternehmen tätig ist (vgl. Abschnitt b. Umfang des Informationsaustauschs unten).¹⁷⁰

b. Umfang des Informationsaustauschs

Zur Regelung des Austauschs der CbCR haben knapp 70 Staaten, darunter Deutschland, im Jahr 2016 einen völkerrechtlichen Vertrag, die mehrseitige Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of country-by-country reports (CbC-MCAA)) geschlossen.¹⁷¹ Mithilfe dieser Vereinbarung soll der automatische Informationsaustausch der CbCR in kürzester Zeit durch eine Vielzahl von Staaten verbindlich verankert werden.¹⁷² Mit dem CbC-MCAA verpflichten sich die derzeit 77 Vertragsstaaten dazu, die CbCR, die sie von multinationalen Unternehmen erhalten haben, untereinander auszutauschen.¹⁷³ Auf nationaler Ebene ist das CbC-MCAA durch das deutsche Gesetz *zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte*¹⁷⁴ in geltendes Recht transformiert worden (vgl. Kapitel 3 C. III. Informationsaustausch bei der Verrechnungspreisdokumentation unten).¹⁷⁵ In dem deutschen Umsetzungsgesetz ist dabei der exakte Wortlaut des CbC-MCAA übernommen worden. Das CbC-MCAA ist aus deutscher Sicht insbesondere für den Austausch mit den am BEPS-Projekt teilnehmenden Staaten, die keine EU-Mitglieder sind, relevant. Der Austausch innerhalb der EU erfolgt aufgrund der entsprechend angepassten Amtshilfe-RL und ihrer deutschen Umsetzung (Kapitel 2 B. III. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 13 unten).¹⁷⁶

¹⁷⁰ OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, Abschlussbericht 2015, S. 9.

¹⁷¹ Groß, IStR 2016, 359 (363); OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, Abschlussbericht 2015, S. 42;

¹⁷² Groß, IStR 2016, 359 (362).

¹⁷³ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 26 OECD-MA, Rn. 102; <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/CbC-MCAA-Signatories.pdf>, Stand Januar 2019, aufgerufen am 9.3.2019.

¹⁷⁴ BGBl. 2016 II S. 1177.

¹⁷⁵ van der Ham/Tomson/Chwalek, ISR 2018, 26 (29); BGBl. 2016 I S. 1178.

¹⁷⁶ Grotherr, IStR 2016, 991 (1005).

Der Umfang des Informationsaustauschs ist in § 2 CbC-MCAA geregelt. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einmal jährlich automatisch die von den einzelnen, in ihrem Staat steuerlich ansässigen, berichtenden Rechtsträgern erhaltenen CbCR mit den zuständigen Behörden aller Vertragsstaaten aus, in denen sich Konzerngesellschaften oder Betriebsstätten befinden. Der zeitliche Ablauf und das technische Verfahren des automatischen Informationsaustauschs sowie die behördliche Kooperation zur Durchsetzung der Vereinbarung sind in §§ 3 und 4 CbC-MCAA geregelt.

c. Datenschutz

§ 5 CbC-MCAA bzw. die wortgleiche Parallelbestimmung des deutschen Umsetzungsgesetzes regelt gemäß seiner Überschrift Vertraulichkeit, Datenschutz und Verwendung der zu tauschenden Informationen. Inhaltlich beschränkt die Vorschrift jedoch lediglich die Verwendung der durch den länderbezogenen Bericht erhaltenen Informationen. Diese dürfen nach § 5 Abs. 2 CbC-MCAA ausschließlich für eine allgemeine steuerliche Risikobewertung im Hinblick auf Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung mittels Verrechnungspreisgestaltung sowie für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden. Zudem können die Informationen der CbCR in Steuerprüfungen als Grundlage für die Untersuchung von Verrechnungspreisvereinbarungen und von sonstigen Steuerangelegenheiten multinationaler Konzerne verwendet werden.¹⁷⁷ Deutschland hat in einer ergänzenden Erklärung zur § 5 CbC-MCAA bestimmt, dass die Informationen der CbCR nur an solche Staaten übermittelt werden, die sich an die Geheimhaltungsvorschriften des § 22 des Multilateralen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen¹⁷⁸ halten.¹⁷⁹ Diese Vorschrift besagt, dass die übermittelten Informationen im Empfängerstaat nach dem jeweils strengeren Geheimhaltungsstandard des Empfängerstaats oder des Übermittler-

¹⁷⁷ *Groß*, IStR 2016, 359 (363).

¹⁷⁸ BGBl. 2015 II, S. 966.

¹⁷⁹ Erklärung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen der Bundesrepublik Deutschland zu § 5 der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte, veröffentlicht in der Bekanntmachung über das Wirksamwerden der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte vom 29. Januar 2018, BGBl. 2018 II, 67.

staats geschützt werden müssen. Zudem ist der Zugang zu den Informationen grundsätzlich nur Personen gestattet, die mit der Steuerfestsetzung, -erhebung oder -vollstreckung befasst sind, oder mit Steuerstraß- oder sonstigen steuerlichen Gerichtsverfahren (vgl. dazu Abschnitt B. 2. Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen unten). Mithilfe dieser Erklärung hat der deutsche Gesetzgeber den Datenschutz und die Vertraulichkeit beim Austausch der länderbezogenen Berichte gestärkt. Um die Risiken einer unbefugten Datenweitergabe für die Unternehmen möglichst gering zu halten, werden im CbCR keine Informationen über einzelne Geschäftsvorfälle verlangt, so wie es im Diskussionsentwurf zum Abschlussbericht von BEPS Aktionspunkt 13 ursprünglich vorgesehen war.

Obwohl mit § 5 CbC-MCAA eine eigene Datenschutzbestimmung für den Austausch länderbezogener Berichte geschaffen wurde, ist fraglich, ob die Bestimmung eine ausreichende Grundlage für einen effektiven Datenschutz bietet. Abgesehen davon, dass sich die Vorschrift lediglich auf Regelungen hinsichtlich der Verwendung von Daten bezieht, erscheint auch ihr Wortlaut als zu allgemein, um die Verwendung der ausgetauschten Daten tatsächlich beschränken zu können. Der die Verwendung rechtfertigende Zusammenhang mit einem Gewinnverlagerungsrisiko wird sich in der Regel herstellen lassen. Die Nutzungsbefugnisse der Steuerverwaltungen werden durch die allgemeine Zweckgebundenheitsklausel nicht so konkret definiert, wie es ein abschließender Katalog mit spezifischen Verwendungszwecken könnte. Vorschriften über die Zulässigkeit der Weitergabe von ausgetauschten Informationen aus den CbCR enthält die CbC-MCAA nicht. Der Datenschutz ist in Rahmen der CbC-MCAA lediglich rudimentär geregelt.

IV. Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten

Bereits vor Beginn des BEPS-Projekts hat die OECD gemeinsam mit der EU und den G20 Staaten den grenzüberschreitenden steuerlichen Informationsaustausch vorangetrieben.¹⁸⁰ Zur Bekämpfung grenzüberschreitender Steuerhinterziehung wurde ein standardisier-

¹⁸⁰ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 6.

tes Modell für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten entwickelt und im Juli 2014 vom Rat der OECD angenommen.¹⁸¹ In der öffentlichen Wahrnehmung wird der automatische Austausch über Finanzdaten einerseits als effektive Abschreckung vor Steuerhinterziehung durch Kapitalverlagerung ins Ausland gelobt, andererseits wird die damit einhergehende Entwicklung zum „gläsernen Steuerbürger“ kritisiert.¹⁸² Unabhängig von der individuellen Sichtweise hat der automatisierte internationale Austausch von Informationen über Finanzkonten eine neue Ära der steuerlichen Transparenz eingeläutet.¹⁸³

1. Hintergrund

Anstoß des Projekts war das US-amerikanische FATCA-Gesetz, das ausländische Finanzinstitute zur jährlichen Mitteilung von steuererheblichen Daten im Zusammenhang mit Konten von US-Steuerpflichtigen verpflichtet.¹⁸⁴ Als Reaktion darauf entwickelten die EU-Staaten mit den USA ein gegenseitiges Modellabkommen, das FATCA-Abkommen, als Rechtsgrundlage für den Austausch von Kontoinformationen. Nach dessen Inkrafttreten sprachen sich die G20 Staaten dafür aus, einen internationalen Standard für den zwischenstaatlichen, automatischen Austausch von Kontoinformationen auf Basis des FATCA-Abkommens zu entwickeln.¹⁸⁵ Dadurch soll der Verlagerung von Steuersubstrat in Niedrigsteuergelände Einhalt geboten und die Integrität der nationalen Steuersysteme geschützt werden.¹⁸⁶ Das Resultat ist der Common Reporting Standard, CRS, ein von der OECD am 15.7.2014 veröffentlichter Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten.¹⁸⁷ Es handelt sich dabei um ein Regelungspaket bestehend aus einer Musterverwaltungsvereinbarung zwischen den Steuerbehörden, dem

¹⁸¹ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2nd Edition, S. 3.

¹⁸² Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (655).

¹⁸³ Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (372).

¹⁸⁴ De Wolf, DStZ 2016, 410 (410); OECD Tax Transparency 2017 Report on progress, S.8.

¹⁸⁵ Czakert, DStR 2015, 2697 (2699); Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (653).

¹⁸⁶ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2nd Edition, S. 9.

¹⁸⁷ Czakert, DStR 2015, 2697 (2699).

Model Competent Authority Agreement (Muster-CAA) und dem CRS, dem gemeinsamen Meldestandard im engeren Sinn.¹⁸⁸

Die Einführung des jährlichen automatischen Austauschs von Finanzkonteninformationen mittels des CRS gilt als Entwicklungssprung im Bereich der grenzüberschreitenden steuerlichen Amtshilfe und hat die Möglichkeiten, Erträge und Vermögen auf offshore Konten zu verlagern erheblich eingeschränkt.¹⁸⁹ Mit Inkrafttreten des CRS wurden die Finanzinstitute verpflichtet, ihre Kunden auf Bestehen einer ausländischen Steuerpflicht zu überprüfen. Existieren solche Indizien für eine Steuerpflicht des Kunden in einem Staat, der ebenfalls den CRS umgesetzt hat und mit dem ein Informationsaustauschabkommen und eine entsprechende Verwaltungsvereinbarung mit dem Sitzstaat des Finanzinstituts besteht, muss das Finanzinstitut die betreffenden Kunden einmal jährlich an die zuständige Behörde seines Sitzstaates melden.¹⁹⁰

Die zuständige Behörde, in Deutschland ist das BZSt, leitet die gemeldeten Informationen an Staaten weiter, in denen eine Steuerpflicht des Kunden festgestellt wurde.¹⁹¹ Im Gegenzug erhält die Behörde ihrerseits Informationen über mutmaßlich in ihrem Hoheitsgebiet steuerpflichtige Kunden ausländischer Finanzinstitute.¹⁹² Verpflichtungsgemäß erheben Finanzinstitute der Vertragsstaaten seither die im CRS festgelegten Daten ihrer Kontoinhaber. Dazu gehören persönliche Angaben wie Namen und Anschrift der Kontoinhaber, deren Steuer- und Kontonummern, die Jahressalden der jeweiligen Konten und die Erträge.¹⁹³ Deutschland hat ab Januar 2016 mit der Erfassung der steuerrelevanten Informationen begonnen und diese im September 2017 erstmals an die betreffenden ausländischen Finanzbehörden übermittelt.¹⁹⁴

Vor dem Hintergrund vermehrter Umgehungsversuche und –strategien hat die OECD im März 2018 Mustervorschriften zur Ausgestaltung nationaler Offenlegungsregeln veröffentlicht, die Umge-

¹⁸⁸ *Schmidt/Ruckes*, IStR 2014, 652 (654).

¹⁸⁹ *Schurowski*, FR 2018, 245 (245).

¹⁹⁰ *Schmidt/Ruckes*, IStR 2014, 652 (655).

¹⁹¹ BMF-Schreiben vom 01.02.2017, BStBl 2017 I S. 305 (307).

¹⁹² *Schmidt/Ruckes*, IStR 2014, 652 (655).

¹⁹³ BMF-Schreiben vom 01.02.2017, BStBl 2017 I S. 305 ff., T.z. 315 ff.

¹⁹⁴ *De Wolf*, DStZ 2016, 410 (410, 413).

hungsstrategien hinsichtlich Mitteilungen nach dem Common Reporting Standard und sonstige intransparente Offshore Strukturen anzeigepflichtig machen (vgl. Abschnitt III. 2. Aktionspunkt 12: Offenlegung von aggressiven Steuerplanungen oben).¹⁹⁵

2. Umsetzungsakte

Die Umsetzung des CRS erfolgt in drei Schritten und erfordert damit auf nationaler Ebene drei separate Gesetzgebungsverfahren.¹⁹⁶

a. Verwaltungsvereinbarung

Der Finanzkonteninformationsaustausch erfordert zunächst eine bilaterale oder multilaterale Verwaltungsvereinbarung zwischen den verschiedenen internationalen Steuerbehörden als administrative Durchführungsbestimmung.¹⁹⁷ Die Verwaltungsvereinbarungen sind keine eigenständigen völkerrechtlichen Rechtsgrundlagen des steuerlichen Informationsaustauschs, sondern konkretisieren dessen Ablauf. Es werden darin üblicherweise die verfahrensmäßigen und zeitlichen Abläufe geregelt sowie die Fallkonstellationen beschrieben, die den Informationsaustausch erfordern.¹⁹⁸ Am 29. Oktober 2014 hat sich die deutsche Finanzverwaltung mit Unterzeichnung des *Multilateral Competent Authority Agreement on automatic exchange of financial account information*¹⁹⁹ (MCAA) als eine von über 100 internationalen Finanzverwaltungen zur Umsetzung des Informationsaustauschs nach dem CRS ab September 2017 verpflichtet.²⁰⁰ Das MCAA bildet die internationale steuerverwaltungsrechtliche Grundlage für den automatischen Informationsaustausch und kann basierend auf den bestehenden völkerrechtlichen Grundlagen ausgeführt werden.²⁰¹

b. Völkerrechtliche Grundlage

Als völkerrechtliche Grundlage kommt das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in Betracht

¹⁹⁵ Schurowski, FR 2018, 245 (246); OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 9.

¹⁹⁶ Czakert, DStR 2015, 2697 (2700).

¹⁹⁷ Grotherr, IStR 2015, 845 (853).

¹⁹⁸ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 12.

¹⁹⁹ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2nd Edition, S. 3.

²⁰⁰ Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (366); <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf>, Stand Oktober 2018.

²⁰¹ Czakert, DStR 2015, 2697 (2699).

(vgl. Abschnitt B. 2. Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen unten). Dieses Übereinkommen bietet in Art. 6 eine völkerrechtliche Grundlage für den automatischen steuerlichen Informationsaustausch. Auf europäischer Ebene stellt der im Hinblick auf den CRS revidierte Art. 8 der EU-Amtshilferichtlinie eine derartige Rechtsgrundlage für den automatischen Informationsaustausch dar (vgl. Kapitel 2 B. I. Europäische Rechtsgrundlage des CRS unten).

c. Deutsche Umsetzungsgesetze

Schließlich bedarf der Finanzkonteninformationsaustausch einer nationalen gesetzlichen Grundlage, die die Verpflichtungen der Finanzinstitute kodifiziert. Auf nationaler Ebene war zunächst die Umsetzung der internationalen Rechtsakte in deutsche Gesetze erforderlich.²⁰² Mit dem *Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung v. 29.10.2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten* vom 21. Dezember 2015 ist das MCAA für die deutsche Finanzverwaltung bindend geworden.²⁰³ Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ist als erforderliche völkerrechtliche Basis mit dem *Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen* vom 16. Juli 2015 in Deutschland anwendbar geworden.²⁰⁴ Die im Hinblick auf den Finanzkonteninformationsaustausch erfolgten Änderungen der europäischen Amtshilfe-RL sind mit dem *Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* vom 26. Juni 2013 umgesetzt worden.²⁰⁵

Die inhaltlichen Meldepflichten der deutschen Finanzinstitute werden durch das sog. „Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz“, FKAAustG, kodifiziert, das wiederum mit dem *Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung des EU-Amtshilfegesetzes und anderer Ge-*

²⁰² Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (366).

²⁰³ BGBl. 2015 II, S. 1630.

²⁰⁴ BGBl. 2015 II, S. 966.

²⁰⁵ BGBl. 2013 I, S. 1809.

setze vom 21. Dezember 2015 Eingang in die deutsche Rechtsordnung gefunden hat (vgl. dazu Kapitel 3 C. I. Finanzkonten- Informationsaustausch unten).²⁰⁶

3. Persönlicher Anwendungsbereich

Verpflichtet zur Identifizierung und Meldung von Finanzkonten ausländischer Steuerpflichtiger sind die meldenden Finanzinstitute.²⁰⁷ Nach der Definition des CRS ist jedes Finanzinstitut meldend, bei dem es sich um einen Rechtsträger in einem teilnehmenden Staat handelt. Rechtsfrage sind in erster Linie juristische Personen sowie Personengesellschaften, Trusts und Stiftungen. Natürliche Personen und Einzelunternehmen kommen nicht als meldende Finanzinstitute in Betracht.²⁰⁸ Als in einem teilnehmenden Staat ansässig gelten neben den dort steuerlich ansässigen Rechtsträgern auch dort gelegene Zweigniederlassungen ausländischer Rechtsträger.²⁰⁹ Aufgrund des Territorialitätsprinzips sind inländische Finanzinstitute nicht verpflichtet die Kundendaten ihrer ausländischen Zweigniederlassungen im Inland zu melden, deshalb besteht eine eigenständige Meldepflicht der Zweigniederlassungen.²¹⁰

Als Finanzinstitute gelten Einlageninstitute, Verwahrinstitute, Investmentunternehmen und spezifizierte Versicherungsgesellschaften.²¹¹ Dementsprechend handelt es sich bei der überwiegenden Mehrheit der Banken um meldepflichtige Finanzinstitute, sofern sie in den üblichen Bereichen Einlagengeschäft und Depotgeschäft tätig sind.²¹² Die Meldepflicht erstreckt sich nicht nur auf Geschäftsbanken und Sparkassen, sondern auch auf Finanzinstitute wie zum Beispiel Makler oder bestimmte Organismen für die gemeinsame Anlage von Wertpapieren (OGAW) sowie bestimmte Lebensversicherungsgesellschaften.²¹³

Finanzinstitute, bei denen ein geringes Risiko der Steuerhinterziehung besteht, sind von der Meldepflicht befreit, wenn sie von dem

²⁰⁶ BGBl. 2015, I S. 2531; BMF-Schreiben vom 01.02.2017, BStBl 2017 I S. 305 ff.; T.z. 3.

²⁰⁷ Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (655).

²⁰⁸ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 38.

²⁰⁹ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 39.

²¹⁰ Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (656).

²¹¹ BMF-Schreiben vom 01.02.2017, BStBl 2017 I S. 305 ff., T.z. 11; OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 42.

²¹² Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (655).

²¹³ Czakert, 2015, 2697 (2699).

jeweils zuständigen nationalen Gesetzgeber vom Anwendungsbereich des CRS ausgenommen wurden.²¹⁴ Üblicherweise sind Zentralbanken, sonstige staatliche Rechtsträger und deren Pensionsfonds sowie internationale Organisationen und bestimmte Altersvorsorgefonds aufgrund von nationalen Rechtsvorschriften von den Verpflichtungen des CRS befreit.²¹⁵

4. Sachlicher Anwendungsbereich

Ist der persönliche Anwendungsbereich eröffnet, müssen meldende Finanzinstitute die von ihnen geführten Finanzkonten überprüfen, um festzustellen, ob sie gemäß dem CRS der Meldepflicht unterliegen.²¹⁶

a. Tatbestandsmäßige Finanzkonten

Zunächst muss es sich bei dem geprüften Konto um ein Finanzkonto handeln. Die bei einem tatbestandsmäßigen Finanzinstitut geführten Konten gelten grundsätzlich als Finanzkonten im Sinne des CRS.²¹⁷ Das kontoführende Finanzinstitut ist jeweils das Finanzinstitut, das Abwicklung von Kontobewegungen verpflichtet ist.²¹⁸ Finanzkonten im Sinne des CRS lassen sich je nach Art in vier Kategorien unterteilen: Einlagekonten, Verwahrkonten, Eigenkapital- oder Fremdkapitalbeteiligungen an Investmentunternehmen und bestimmte Versicherungs- und Rentenversicherungsverträge.²¹⁹ Als Einlagekonten gelten u.a. Girokonten, Sparkonten und Terminkonten, sofern sie über eine kapitalbildende Komponente verfügen.²²⁰ Verwahrkonten sind klassische Depots, in denen Finanzinstrumente wie Aktien, Derivate, Swaps oder Optionen gehalten werden.²²¹ Nicht als Finanzkonten gelten u.a. Altersvorsorgekonten und Anlageinstrumente, die anderen Sparzwecken als der Altersvorsorge dienen sowie Treuhandkonten, Nachlasskonten und sonstige Konten, bei denen ein geringes Risiko der Steuerumgehung besteht.²²² Diese Finanzkonten

²¹⁴ Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (367).

²¹⁵ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 42.

²¹⁶ Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (656); OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 43.

²¹⁷ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 43.

²¹⁸ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 43.

²¹⁹ BMF-Schreiben vom 01.02.2017, BStBl 2017 I S. 305 ff., Rn. 122.

²²⁰ Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (656).

²²¹ Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (656).

²²² OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 45.

fallen nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des CRS und werden dementsprechend nicht gemeldet.²²³

b. Meldepflichtiger Kontoinhaber

Fallen Finanzkonten in den Anwendungsbereich des CRS, müssen Finanzinstitute überprüfen, ob eine Meldepflicht besteht. Ein meldepflichtiges Finanzkonto liegt vor, wenn der Kontoinhaber eine meldepflichtige Person ist. Meldepflichtig sind Personen, die in einem anderen Staat der ebenfalls den CRS anwendet, steuerlich ansässig sind.²²⁴ Die Meldepflicht erstreckt sich gleichermaßen auf natürliche und juristische Personen. Handelt es sich bei dem Kontoinhaber um einen Rechtsträger, der selbst kein Finanzinstitut ist und überwiegend passive Einkünfte aus Zinsen, Dividenden o.ä. erzielt (sog. passive Non-Financial-Entity (NFE)), ist ein weiterer Prüfungsschritt vorzunehmen. In diesen Fällen müssen die Finanzinstitute durch die passive NFE „hindurchschauen“, bis sie die an den Vermögenswerten wirtschaftlich berechnete natürliche Person ermittelt haben. Wirtschaftlich berechnete ist die Person, die den Rechtsträger beherrscht, wovon grundsätzlich ab einer Beteiligungs- oder Stimmrechtsquote von 25 Prozent ausgegangen wird. In diesem Fall muss das Finanzinstitut die steuerliche Ansässigkeit der wirtschaftlich berechneten Personen ermitteln und feststellen ob diese der Meldepflicht unterliegen.²²⁵

Die Beurteilung einer ausländischen Steuerpflicht erfolgt anhand von vorgegebenen Indizien oder basierend auf einer steuerlichen Selbstauskunft, die Finanzinstitute von den Kontoinhabern bzw. den wirtschaftlich Berechneten einholen. Finanzinstitute überprüfen in ihren Datenbanken zunächst die Hausanschrift ihrer Kunden. Liegt diese im Ausland oder kann sie nicht festgestellt werden, z.B. weil lediglich eine c/o- Adresse bekannt ist, wird auf weitere Indizien wie eine ausländische Ländervorwahl, wiederholte Überweisungen oder Daueraufträge auf Auslandskonten oder ausländische Kontobevollmächtigte abgestellt.²²⁶ Die Finanzinstitute haben die auf diesem Wege identifizierten Konten erstmalig zum 31. Juli 2017 an das BZSt gemel-

²²³ Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (368).

²²⁴ Czakert, 2015, 2697 (2699).

²²⁵ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 49.

²²⁶ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 57.

det.²²⁷ Alle Bestandskonten wurden bis dahin dokumentiert und werden fortlaufend auf Veränderungen geprüft. Neukonten werden bei Eröffnung zumeist auf Grundlage einer Selbstauskunft des Kontoinhabers geprüft.

5. Umfang des Informationsaustauschs

Finanzinstitute teilen der zuständigen nationalen Steuerbehörde die Informationen über bei ihnen geführte, meldepflichtige Finanzkonten mit. Der Austausch von Informationen zwischen den Staaten ist das Kernelement des CRS.²²⁸ Die relevanten Daten werden einmal jährlich von den Finanzinstituten an die zentrale Finanzbehörde ihres Landes übermittelt. Diese leitet die empfangenen Daten automatisch an die entsprechende zentrale Finanzbehörde in dem Staat weiter, in dem eine Steuerpflicht des Kontoinhabers festgestellt wurde.²²⁹ Seitens der OECD wird der erstmalige Austausch von Informationen über Finanzkonten als „historischer Durchbruch“ bezeichnet und als der Beginn eines neuen Kapitels der weltweiten Steuertransparenz eingestuft.²³⁰

Vom Informationsaustausch betroffen sind die Informationen, auf deren Austausch sich der jeweilige Staat mit seinen Austauschpartnern entsprechend der Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden verständigt hat. Grundsätzlich handelt sich dabei um Informationen aus drei Kategorien: Identifizierungsinformationen, Kontoinformationen und Finanzinformationen.²³¹ Als Identifizierungsinformationen für sämtliche Kontoinhaber gelten der Name, die Anschrift, Ansässigkeitsstaat(en) und die Steuer-Identifikationsnummer. Bei natürlichen Personen werden zusätzlich Geburtsdatum und Geburtsort gemeldet und übermittelt.²³²

Bei den Kontoinformationen handelt es sich um die Kontonummer und die Identifikationsnummer des meldenden Finanzinstituts.²³³ Zu den Finanzinformationen gehören der Kontostand und die Währung des Kontos. Bei Einlagenkonten wird der Gesamtbruttobetrag der

²²⁷ Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (371).

²²⁸ Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (371).

²²⁹ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 7.

²³⁰ OECD Tax Transparency 2017 Report on progress, S.2.

²³¹ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 76.

²³² Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (372).

²³³ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 77.

Zinsen gemeldet. Bei Verwahrkonten ist der Gesamtbruttobetrag der laufenden Erträge aus Zinsen, Dividenden und ähnlichen Einkünften und der Erlös aus Veräußerungen zu melden.²³⁴

Die Meldung erstreckt sich unter Umständen nicht nur auf direkte, eigene Kunden eines Finanzinstituts. Da auch die wirtschaftlich Berechtigten, die eine passive NFE beherrschen, gemeldet werden müssen, kann es dazu kommen, dass auch Personen gemeldet werden, die mit dem Finanzinstitut in keinem schuldrechtlichen Geschäftsverhältnis stehen.²³⁵ Da die Beurteilung der ausländischen Steuerpflicht anhand von Indizien erfolgt werden außerdem zahlreiche Personen gemeldet, die in keinem ausländischen Staat steuerpflichtig sind.

6. Datenschutz beim Informationsaustausch

Die OECD bezeichnet die Sicherstellung höchster Vertraulichkeits- und Datenschutzstandards als Voraussetzung des automatischen Informationsaustauschs nach dem CRS.²³⁶ Vor Übermittlung der Informationen müssen die Staaten sicherstellen, dass ihre Austauschpartner über die erforderlichen Schutzstandards zur Wahrung der Vertraulichkeit der Daten verfügen.²³⁷ Sowohl das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (die völkerrechtliche Grundlage des CRS) als auch das MCAA (die zugrundeliegende Verwaltungsvereinbarung des CRS) enthalten Bestimmungen zum Datenschutz und zur Datensicherheit beim grenzüberschreitenden Informationsaustausch.²³⁸

a. Völkerrechtliche Ebene

Der Datenschutz richtet sich nach dem jeweils anwendbaren völkerrechtlichen Abkommen zwischen dem Sitzstaat des Finanzinstituts und dem Empfängerstaat. Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ist das völkerrechtliche Abkommen mit der größten Reichweite und bestimmt in Art. 22 Abs. 1, dass alle Informationen, die eine Vertragspartei nach diesem Übereinkommen erhält, ebenso geheim zu halten und zu schützen

²³⁴ Czakert, DStR 2015, 2697 (2699); OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 77.

²³⁵ Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (372).

²³⁶ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 6.

²³⁷ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 35.

²³⁸ Czakert, DStR 2015, 2697 (2702).

sind wie Informationen, die sie nach ihrem innerstaatlichen Recht erhalten hat. Soweit es der Schutz von personenbezogenen Daten erfordert, kann der übermittelnde Staat bestimmen, dass diese Daten im Empfängerstaat nach demselben Schutzstandard geheim gehalten und geschützt werden, der nach dem Recht des übermittelnden Staats Anwendung findet. Dies bedeutet, dass ein Vertragsstaat des Multilateralen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen anderen Vertragsstaaten Vorgaben zum Umgang mit aus seinem Hoheitsgebiet übermittelten Daten machen kann.²³⁹ Staaten haben deshalb zu prüfen, ob ihre innerstaatlichen Rechtsvorschriften um Datenschutz- und Vertraulichkeitsbestimmungen ergänzt werden müssen, damit sie den geltenden Vorgaben des multilateralen Übereinkommens genügen.²⁴⁰ Zu diesem Zweck enthält der CRS eine Checkliste, die Auskunft darüber gibt welche Vorkehrungen die einzelnen Staaten zur Wahrung der Vertraulichkeit von ausgetauschten Finanzkonteninformationen getroffen haben.²⁴¹

Deutschland hat bei der Ratifikation des Multilateralen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen bei der OECD als Hinterlegungsstelle eine entsprechende Vorgabe bezüglich der anzuwendenden Datenschutzregeln gemacht (vgl. Abschnitt B. I. 2. b. Datenschutz unten).²⁴²

b. Verwaltungsebene

Auch die MCAA enthält in ihrem § 5 Abs. 1 eine beinahe wortgleiche Vertraulichkeitsregelung zu Art. 22 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen. § 7 Abs. 1 lit. d MCAA ermöglicht es den Mitgliedstaaten einseitige Vorgaben bezüglich der Vertraulichkeit und dem Datenschutz im Zusammenhang mit übermittelten Daten zu machen, die von den Empfängerstaaten einzuhalten sind.²⁴³ Deutschland hat bei der Ratifizierung der MCAA in Anlage C eine Erklärung zu Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen entsprechend § 7 Abs. 1d MCAA hinterlegt (vgl. Kapitel 1 B. I. 2. b. Datenschutz un-

²³⁹ *Czakert*, DStR 2015, 2697 (2702).

²⁴⁰ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 29.

²⁴¹ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 35 f.

²⁴² *Czakert*, DStR 2015, 2697 (2702).

²⁴³ *Czakert*, IStR 2015, 590 (594).

ten).²⁴⁴ Darin hat Deutschland erklärt, Informationen nur dann zu tauschen, wenn die empfangende Finanzbehörde über die Verwendung der übermittelten Daten auf Anfrage Auskunft erteilt und sich verpflichtet unrichtige oder zu Unrecht übermittelte Daten zu berichtigen bzw. zu löschen. Zudem hat die übermittelnde Stelle gemäß Anlage C zur MCAA die Personen oder Unternehmen, deren Daten übermittelt werden, über die Datenerhebung in allgemeiner Form zu informieren. Dies widerspiegelt ein grundsätzliches Bekenntnis zum Datenschutz, lässt aber offen, wie die Einhaltung des geforderten Datenschutzstandards nach erfolgter Übermittlung ins Ausland kontrolliert wird.

Gemäß § 5 Abs. 2 MCAA müssen die zuständigen Finanzbehörden das OECD-Sekretariat unverzüglich über Verstöße gegen die Vertraulichkeits- und Datenschutzvorschriften unterrichten. Darüber hinaus ist in § 7 Abs. 3 S. 1 und 3 MCAA geregelt, dass die Nichteinhaltung der Vertraulichkeits- und Datenschutzbestimmungen als Grund für die sofortige Aussetzung der Vereinbarung zwischen den betroffenen Behörden gilt. Ferner enthält der CRS Vorgaben zum innerstaatlichen Umgang mit Verstößen gegen die Vertraulichkeitsvorschriften. So soll das nationale Recht bei unzulässiger Weitergabe von ausgetauschten Finanzinformationen Sanktionen vorsehen und die Einleitung entsprechender Untersuchungen.²⁴⁵

V. Zusammenfassung

Unter der Federführung des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken hat die OECD vier internationale Initiativen zum Austausch steuerlicher Informationen lanciert. Es handelt sich dabei um die drei Informationsaustauschs-Initiativen des BEPS-Projekts, nämlich den spontanen Informationsaustausch über steuerliche Vorabzusagen (Aktionspunkt 5), über offengelegte Steuergestaltungen (Aktionspunkt 12) und der automatische Austausch der CbCR von internationalen Konzernen (Aktionspunkt 13). Hinzu kommt der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten. Deutschland nimmt an den vorgenannten Initiativen teil. Le-

²⁴⁴ Czakert, DStR 2015, 2697 (2702).

²⁴⁵ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 35 f.; OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2nd Edition, S. 82, 86.

diglich die Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 12 ist derzeit noch in Arbeit.

Der Informationsaustausch erfolgt zumeist auf Grundlage des Multilateralen Übereinkommens und den einschlägigen MCAA der Finanzverwaltungen, welche jeweils Bestimmungen zugunsten des Datenschutzes enthalten. Darüber hinaus gelten die Vertraulichkeitsrichtlinien der OECD.

B. Auskunfts-klauseln in bi- und multilateralen Abkommen

Die steuerliche Informationshilfe hat sich seit der Einführung des automatischen und spontanen Informationsaustauschs zu einem Massenfallrecht entwickelt.²⁴⁶ Die Entwicklung lässt sich auf die steigende Anzahl einschlägiger bi- und multilateraler Abkommen zurückführen. Diese bilden die völkerrechtliche Grundlage steuerlicher Amtshilfesuche. Zumeist basieren diese Abkommen auf den Musterabkommen der OECD. Im Rahmen der deutschen Abkommenspolitik sind mit einigen Vertragsstaaten eigenständige Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch abgeschlossen worden (siehe Abschnitt I. Bi- und multilaterale steuerliche Informationsaustauschabkommen unten). Daneben enthalten auch Doppelbesteuerungsabkommen steuerliche Informationsaustausch-Klauseln (siehe Abschnitt II. Doppelbesteuerungsabkommen mit Auskunfts-klausel unten).

I. Bi- und multilaterale steuerliche Informationsaustauschabkommen

Steuerliche Informationsaustausch-Abkommen wurden im Rahmen der deutschen Abkommenspolitik zum einen mit bestimmten Einzelstaaten als Vertragspartnern abgeschlossen (siehe Abschnitt 1.

TIEA-Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch. unten). Das Informationsaustausch-Abkommen mit der größten Reichweite ist jedoch das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen²⁴⁷ (das „Multilaterale Übereinkommen“), dem sich Deutschland 2015 angeschlossen hat (siehe Abschnitt 2. Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen unten).

²⁴⁶ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, zu vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 6.

²⁴⁷ *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters amended by the 2010 Protocol.*

1. TIEA-Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch

Die von Deutschland geschlossenen Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch basieren weitgehend auf dem Musterabkommen Tax Information Exchange Agreement, „TIEA-MA“ der OECD, das 2002 als Instrument gegen unfairen Steuerwettbewerb durch den Steuerausschuss der OECD beschlossen und veröffentlicht wurde.²⁴⁸

Die auf dem TIEA-MA basierenden deutschen Informationsaustausch-Abkommen, ermöglichen es der Finanzverwaltung für Zwecke des Besteuerungsverfahrens oder steuerlicher Steuerstraft- und Bußgeldverfahren behördliche Unterstützung aus dem jeweiligen Vertragsstaat in Anspruch zu nehmen.²⁴⁹ Umgekehrt ist die deutsche Finanzverwaltung ihren ausländischen Partnern gegenüber selbst zur Leistung steuerlicher Informationshilfe verpflichtet. Der Umfang der gegenseitigen Amtshilfe ist weitreichend und erstreckt sich üblicherweise sowohl auf die Einkommensteuer, als auch auf die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Umsatzsteuer und die Erbschaftsteuer sowie auf die darauf erhobenen Zuschläge.²⁵⁰ Die praktische Bedeutung dieser Abkommen nimmt jedoch wegen der weltweiten Akzeptanz des Multilateralen Übereinkommens kontinuierlich ab.²⁵¹

In der Praxis werden TIEA-Abkommen meist vereinbart, wenn sich ein entwickeltes Land mit üblichem Steuerniveau und ein oftmals weniger entwickeltes Niedrigsteuerland, das nicht Vertragsstaat des Multilateralen Übereinkommens ist, zur gegenseitigen steuerlichen Amtshilfe verpflichten wollen.²⁵² Durch den Abschluss derartiger Abkommen können sich Niedrigsteuerländer der Qualifikation als „unkooperative Steueroase“ erwehren und sind deshalb an der Teilnahme an solchen Abkommen interessiert.²⁵³ Deshalb bestehen der-

²⁴⁸ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 16.; BMF-Schreiben vom 10.11.2015, BStBl. I 2016, 138 (138).

²⁴⁹ Rätke, Klein zu § 117 AO, Rn. 31; BMF-Schreiben vom 10.11.2015, BStBl. I 2016, 138 (138).

²⁵⁰ BMF-Schreiben vom 10.11.2015, BStBl. I 2016, 138 (138).

²⁵¹ Michaelis, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 480 ff.

²⁵² Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 17; Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA, S. 1.

²⁵³ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, zu vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 17.

zeit lediglich noch rund 20 deutsche TIEA-Vereinbarungen, hauptsächlich mit Drittstaaten wie Jersey, Guernsey, der Isle of Man, Bermuda, Gibraltar oder Anguilla.²⁵⁴

a. Umfang des Informationsaustauschs

Das TIEA-MA soll die internationale steuerliche Zusammenarbeit fördern und zu einem effizienteren Informationsaustausch zwischen den jeweiligen Vertragsstaaten beitragen. Regelungen zum materiell-rechtlichen Umfang des Steueranspruchs sind darin nicht enthalten.²⁵⁵ Es handelt sich dabei nicht um eine verbindliche Vorlage, sondern vielmehr um einen Formulierungsvorschlag, die den von der OECD als angemessen erachteten Kooperationsstandard wiedergibt und individuellen Anpassungen und Änderungen zugänglich ist.²⁵⁶ Es existieren eine bilaterale sowie eine multilaterale Textversion des TIEA-MA, die sich - abgesehen von den Formulierungen betreffend die Anzahl der beteiligten Vertragsparteien - nicht voneinander unterscheiden.²⁵⁷

Gemäß dem in Art. 1 TIEA-MA definierten Geltungsbereich erteilen sich die Abkommenspartner sämtliche Informationen, die bei der Durchführung des jeweiligen nationalen Steuerrechts voraussichtlich erheblich sind. Als voraussichtlich erheblich gelten Informationen bereits, wenn aus einer ex-ante Beurteilung im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ein Mindestmaß an materiell-rechtlicher Relevanz für ein Besteuerungsverfahren erkennbar ist.²⁵⁸ Mit dem Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit soll gleichzeitig ein möglichst weiter Anwendungsbereich eröffnet werden und dennoch sog. „Fishing Expeditions“, bei denen Staaten ohne gegebenen Anlass ins Blaue hinein Informationen erfragen, verhindert werden.²⁵⁹ Neben dem Informationsaustausch kennt das TIEA-MA auch alternative Formen der steuerlichen Amtshilfe. So sieht Art. 6 TIEA-MA vor, dass Bedienstete der Finanzverwaltungen im Hoheitsgebiet des jeweils anderen Vertragsstaats selbstständig Beteiligte befragen und Unterlagen prü-

²⁵⁴ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 10; BMF-Schreiben vom 17.1.2019, BStBl I 2019, 31.

²⁵⁵ van der Ham/Tomson/Chwalek, ISR 2018, 26 (32).

²⁵⁶ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, zu vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 4.

²⁵⁷ Agreement on exchange of information on tax matters, Rn. 6; Commentary to the Agreement on exchange of information on tax matters, Rn. 1.

²⁵⁸ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, zu Art. 1 MA-InfAust, Rn. 8.

²⁵⁹ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, zu Art. 1 MA-InfAust, Rn. 2; Commentary to the Agreement on exchange of information on tax matters, Rn. 3.

fen dürfen. Wird ein solches Ersuchen an die deutsche Steuerverwaltung gerichtet, unterrichtet die zuständige Finanzbehörde, im Fall Deutschlands das BZSt., die betroffenen inländischen Beteiligten und bittet um Abgabe einer schriftlichen Einwilligungserklärung.²⁶⁰ Wird die Abgabe der Einwilligung verweigert muss die Durchführung ausländischer Ermittlungshandlungen untersagt werden, was dann aber wiederum die deutschen Ermittlungsbehörden aufgrund ihrer Verpflichtung zur steuerlichen Amtshilfe auf den Plan rufen dürfte.

aa. Automatischer und spontaner Informationsaustausch

Der spontane oder automatische Informationsaustausch war im TIEA-MA zunächst nicht vorgesehen, wurde aber im Rahmen der Novellierung des TIEA-MA im Jahr 2015 mit den neuen Art. 5a und 5b eingeführt.²⁶¹ Art. 5a TIEA-MA ist die Rechtsgrundlage des automatischen Informationsaustauschs und ist deckungsgleich mit Art. 6 des Multilateralen Übereinkommens. Einzelheiten des Informationsaustauschs wie der zeitliche Ablauf, die Übermittlungsmethode sowie technische Aspekte werden in separaten zwischenstaatlichen Verwaltungsvereinbarungen getroffen.²⁶² Die völkerrechtliche Rechtsgrundlage des spontanen Informationsaustauschs findet sich in Art. 5b TIEA-MA und deckt sich weitgehend mit Art. 7 des Multilateralen Übereinkommens. Die Kommentierung zu Art. 6 und 7 des Multilateralen Übereinkommens kann deshalb zur Auslegung von Art. 5a und 5b TIEA-MA herangezogen werden.²⁶³ Hinsichtlich des Umfangs des automatischen und spontanen Informationsaustauschs wird deshalb auf die entsprechenden nachfolgenden Ausführungen zu Art. 6 und 7 des Multilateralen Übereinkommens verwiesen (siehe B. I. 2. a. Umfang des Informationsaustauschs unten).

bb. Informationsaustausch auf Ersuchen

Der Informationsaustausch auf Ersuchen ist in Art. 5 TIEA-MA geregelt. Die Grundnorm in Abs. 1 statuiert den völkerrechtlichen Amtshilfeanspruch. Zu dessen Erfüllung trifft die ersuchte Vertragspartei

²⁶⁰ BMF-Schreiben v. 10.11.2015, BStBl. I 2016, 138 (143).

²⁶¹ *van der Ham/Tomson/Chwalek*, ISR 2018, 26 (32); Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA, S. 1.

²⁶² Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA, S. 1.

²⁶³ Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA, S. 2.

nach Abs. 2 eine Ermittlungspflicht hinsichtlich bestimmter, ihr unbekannter Informationen, sofern ihre Rechtsordnung und Verwaltungspraxis die Erhebung solcher Daten erlaubt. Abs. 3 sieht die Informationserteilung in Form von Zeugenaussagen oder beglaubigten Kopien von Urkunden vor. Diese Form der Informationserteilung ist besonders im Zusammenhang mit Steuerstraßverfahren von Bedeutung. Gemäß Abs. 4 tauschen die Finanzverwaltungen der Vertragsparteien auch Informationen, die sie von Finanzinstituten, Treuhändern erhalten sowie Informationen zu den Beteiligungsverhältnissen innerhalb von Unternehmen und zu den Berechtigten und Begünstigten in Stiftungsstrukturen. Seit Inkrafttreten des CRS sollten sich jedoch derartige Auskunftersuchen bezüglich der Informationen von Finanzinstituten erübrigt haben. Bedeutung behält die Bestimmung weiterhin in Bezug auf Beteiligungsverhältnisse sowie Organe und Begünstigte von Stiftungen. Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen sind die Anteilseigner entlang der Kette zu ermitteln und mitzuteilen.²⁶⁴ In Abs. 5 sind formelle Anforderungen an Auskunftersuchen festgelegt. Demnach ist betroffene Person zu benennen, sowie die steuerliche Veranlassung des Ersuchens. Zudem ist der Bezug zum ersuchten Vertragsstaat darzulegen und eine Subsidiaritätserklärung abzugeben, mit welcher bestätigt wird, dass im Vorfeld des Ersuchens alle eigenen verfügbaren Wege der Informationsbeschaffung ausgeschöpft wurden. Die relevanten Informationen sollen gemäß Abs. 6 in der Regel innerhalb von drei Monaten an die Finanzbehörden des ersuchenden Vertragsstaates übermittelt werden.

b. Datenschutz

Um der zweckwidrigen Verwendung von Steuerdaten zu begegnen und bestehende nationale Unterschiede hinsichtlich der Behandlung von Steuerdaten auszugleichen enthält das TIEA-MA Regelungen zugunsten des steuerlichen Datenschutzes, die auf der Parallelbestimmung in Art. 26 des Doppelbesteuerungs-Musterabkommen der OECD basieren (vgl. Abschnitt II. 2. Datenschutz unten).²⁶⁵

Die Vertraulichkeit ist in Art. 8 TIEA-MA geregelt, auf den bereits im Geltungsbereich gemäß Art. 1 TIEA-MA verwiesen wird. Demnach

²⁶⁴ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, Art. 1 MA-InfAust, Rn. 27.

²⁶⁵ Czakert, IStR 2015, 590 (593).

sind sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat aufgrund eines TIEA erhält, vertraulich zu behandeln. Sie dürfen nur Personen, Behörden oder Gerichten im Hoheitsbereich des betroffenen Vertragsstaats zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder Rechtsmittelentscheidung im Zusammenhang mit den unter das Abkommen fallenden Steuern befasst sind. Die Verwendung dieser Informationen ist auf die genannten Zwecke beschränkt. Informationen dürfen ohne ausdrückliche schriftliche Einwilligung der ersuchten Vertragspartei keinen anderen Personen, Rechtsträgern oder Behörden sowie keinem anderen Hoheitsbereich offenbart werden. Art. 8 des TIEA-MA begründet damit eine eigenständige völkerrechtliche Geheimhaltungspflicht und damit ein „internationales Steuergeheimnis“.²⁶⁶ Art. 8 TIEA-MA räumt den informationsbetroffenen Personen nach Umsetzung in das jeweilige nationale Recht einen subjektiven Geheimhaltungsanspruch ein.²⁶⁷

Das TIEA-MA enthält jedoch keine Regelung hinsichtlich der Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die Bestimmungen zum Schutz der Vertraulichkeit. Insbesondere ist es nicht vorgesehen, die Informationserteilung wegen eines drohenden oder erfolgten Verstoßes gegen Art. 8 TIEA-MA auszusetzen. In Art. 7 TIEA-MA werden abschließend Fallkonstellationen benannt, in welchen ein Vertragsstaat den Informationsaustausch verweigern kann.²⁶⁸ Die Verweigerung des Informationsaustauschs ist demnach u.a. zulässig, wenn die Informationserteilung gegen den *ordre public* der ersuchten Vertragspartei verstoßen würde. Die *ordre public*-Ausnahme soll sich allerdings lediglich auf politisch oder rassistisch motivierte Extremfälle oder andere Extremfälle nationaler Bedeutung beziehen und wird daher bei einer Verletzung der Vertraulichkeit regelmäßig nicht anwendbar sein.²⁶⁹ Gemäß Art. 7 Abs. 2 f. TIEA-MA soll ein Vertragsstaat auch nicht verpflichtet sein geschützte Kommunikation zwischen einem Mandanten und einem Rechtsanwalt oder Geschäftsgeheimnisse preiszugeben.

²⁶⁶ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, Art. 8 MA-InfAust, Rn. 2.

²⁶⁷ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, Art. 8 MA-InfAust, Rn. 3.

²⁶⁸ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, Art. 7 MA-InfAust, Rn. 1

²⁶⁹ OECD Musterkommentar, Art. 7 TIEA-MA, Rn. 91.

Eine Bestimmung, wonach ein Informationsgesuch eines Vertragsstaats aufgrund eines Verstoßes gegen die Vertraulichkeit abgelehnt werden könnte, findet sich weder im Ausnahmekatalog des Art. 7 TIEA-MA, noch an einer anderen Stelle im TIEA-MA. Zudem sind bei Verstößen gegen die Vertraulichkeit keinerlei Sanktionen gegen eine Vertragspartei vorgesehen. Obwohl Art. 8 TIEA-MA als internationales Steuergeheimnis gilt, fehlen der Bestimmung effektive Durchsetzungsmechanismen, wodurch der Vertraulichkeitsschutz unter dem TIEA-MA entscheidend relativiert wird.

2. Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ist eine der wesentlichen Rechtsgrundlage des automatischen Informationsaustauschs.²⁷⁰ Das Multilaterale Übereinkommen der OECD basiert auf dem Text des TIEA-MA und entspricht deshalb inhaltlich weitgehend den deutschen bilateralen Amtshilfeabkommen. Das Multilaterale Übereinkommen stammt bereits aus dem Jahr 1988 und wurde mit dem Zusatzprotokoll von 2010 erweitert. Deutschland hat das Multilaterale Übereinkommen als derzeit einer von knapp 130 Staaten im Jahr 2015 ratifiziert und wendet es auf Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2016 an (siehe dazu Abschnitt A. Die OECD-Initiativen gegen Steuerumgehung oben).²⁷¹

Mit dem Übereinkommen verpflichten sich die Vertragsstaaten, sich gegenseitig Amtshilfe in Steuersachen zu leisten. Die Amtshilfe beinhaltet den gegenseitigen Informationsaustausch, eröffnet aber auch die Möglichkeit der Teilnahme an Steuerprüfungen im Ausland und der Unterstützung bei Beitreibungen, Sicherungsmaßnahmen sowie der Zustellung von Schriftstücken.²⁷² Deutschland hat das Multilaterale Übereinkommen mit dem *Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersa-*

²⁷⁰ van der Ham/Tomson/Chwalek, ISR 2018, 26 (28).

²⁷¹ <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>, aufgerufen am 2.4.2019.

²⁷² BR-Drs 200/15, S. 2.

*chen*²⁷³ vom 16. Juli 2015 umgesetzt (siehe dazu Abschnitt A. IV. 2. b. Völkerrechtliche Grundlage oben). Mit dem Multilateralen Übereinkommen wurde dem globalen steuerlichen Informationsaustausch zum Durchbruch verholfen.²⁷⁴

a. Umfang des Informationsaustauschs

Im Multilateralen Übereinkommen sind alle drei Arten des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs vorgesehen. Der Informationsaustausch auf Ersuchen ist in Art. 5 des Multilateralen Übereinkommens geregelt, der automatische Informationsaustausch in dessen Art. 6 und der spontane Informationsaustausch in dessen Art. 7. Während der Informationsaustausch auf Ersuchen an keine besonderen Voraussetzungen geknüpft ist, werden die einzelnen Voraussetzungen und Verfahrensfragen des automatischen Informationsaustauschs in separaten Abkommen zwischen den einzelnen Staaten (z.B. das MCAA bezüglich des Finanzkonteninformationsaustauschs, vgl. Abschnitt A. IV. 2. a. Verwaltungsvereinbarung oben) festgelegt.

Einzig die Voraussetzungen des spontanen Informationsaustauschs sind in Art. 7 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens näher geregelt. Demnach übermittelt ein Vertragsstaat dem anderen relevante Steuerdaten, wenn einem Steuerpflichtigen Steuerermäßigungen oder –befreiungen gewährt werden, die im anderen Vertragsstaat Steuerfolgen auslösen könnten (lit. b) oder wenn das Risiko einer doppelten Nicht-Besteuerung (lit. c) oder einer Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerung (lit. d) besteht. Zudem werden Informationen bei vermuteter Steuerverkürzung (lit. a) im anderen Vertragsstaat und bei Kenntnis von Sachverhalten, die für die Steuerfestsetzung im anderen Vertragsstaat erheblich sein können (lit. e) spontan übermittelt.

Der inhaltliche Umfang des Informationsaustauschs richtet sich nach Art. 4 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens. Demnach werden alle Informationen ausgetauscht, die für die Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die jeweils unter das Multilaterale Übereinkommen fallenden Steuern (gemäß Art. 2 des

²⁷³ BGBl. 2015 II S. 1277.

²⁷⁴ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 96.

Multilateralen Übereinkommens) im jeweiligen Vertragsstaat voraussichtlich erheblich sind. Die jeweiligen nationalen Steuern werden von jedem Vertragsstaat in einer Anlage A bezeichnet. Gemäß der deutschen Anlage A beansprucht das Multilaterale Übereinkommen weitreichend Geltung und ist u.a. anwendbar auf die Einkommenssteuer, die Körperschaftsteuer, die Erbschafts- und Schenkungsteuer, die Grundsteuer und die Grunderwerbsteuer, die Umsatzsteuer sowie auf Beiträge zu den gesetzlichen Sozialversicherungen.²⁷⁵

Gemäß Art. 4 Abs. 3 können nationale Finanzbehörden im Inland ansässige Personen informieren, bevor sie deren Steuerdaten auf Ersuchen oder im Wege des spontanen Informationsaustauschs an ausländische Finanzbehörden übermitteln. Deutschland hat eine dahingehende Erklärung gemäß Art. 4 Abs. 3 des Multilateralen Übereinkommens abgegeben.²⁷⁶ Demnach sind betroffene Personen von der deutschen zuständigen Behörde darüber zu informieren, welche Daten zu welchem Verwendungszweck an welche empfangende Stelle übermittelt wurden. Die Information erfolgt allerdings lediglich auf Antrag und kann unterbleiben, sofern eine Abwägung ergibt, dass das öffentliche Interesse an dem Unterbleiben der Information gegenüber dem Informationsinteresse des Betroffenen überwiegt.²⁷⁷ Mangels einer entsprechenden Verweisung auf Art. 6 des Multilateralen Übereinkommens erfolgt beim automatischen Informationsaustausch kein derartiger Hinweis.

b. Datenschutz

Gemäß den Erwägungen zum deutschen Umsetzungsgesetz des Multilateralen Übereinkommens ist dem Gesichtspunkt des Datenschutzes bei der Anwendung des Multilateralen Übereinkommens besonderes Gewicht beizumessen.²⁷⁸ Die Datenschutzbestimmungen sind in Art. 22 des Multilateralen Übereinkommens geregelt, der auf der Parallelbestimmung in Art. 26 des DBA-MA der OECD basiert (vgl. Abschnitt II. 2. Datenschutz unten).

Demnach müssen die übermittelten Informationen im Empfängerstaat ebenso geschützt werden, wie dort erhobene Informationen. Ist

²⁷⁵ Bekanntmachung vom 15. Oktober 2015, BGBl. 2015 II, S. 1277.

²⁷⁶ Bekanntmachung vom 15. Oktober 2015, BGBl. 2015 II, S. 1277.

²⁷⁷ BGBl. 2015 II, S. 1278.

²⁷⁸ BR-Drs 200/15, S. 2.

der Geheimhaltungsstandard des übermittelnden Staates strenger, findet dieser gemäß Art. 22 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens auch im Empfängerstaat Anwendung. Der Empfängerstaat hat also das jeweils höchste Schutzniveau im bilateralen Verhältnis zu beachten.²⁷⁹ So können Vertragsstaaten davon ausgehen, dass ihre nationalen Datenschutzbestimmungen in jedem Fall eingehalten, wenn nicht sogar verschärft werden.²⁸⁰ In dieser Hinsicht geht das Multilaterale Übereinkommen über den Standard des Art. 26 des Doppelbesteuerungs-Musterabkommen der OECD hinaus.

Nach Art. 22 Abs. 2 des Multilateralen Übereinkommens ist der Zugang zu den übermittelten Informationen nur Personen und Behörden gestattet, die hoheitlich mit der Steuerfestsetzung, -erhebung oder -vollstreckung befasst sind, oder mit Steuerstraft- oder sonstigen steuerlichen Gerichtsverfahren. Der beschränkte Verwendungszweck kann aber von den konkret involvierten Vertragsstaaten einvernehmlich erweitert werden.²⁸¹

Zur Wahrung des Datenschutzes sieht Art. 22 des Multilateralen Übereinkommens die Abgabe einer Erklärung zum Schutz der personenbezogenen Daten und Grenzen der Verpflichtung zur Amtshilfe durch die Vertragsstaaten vor.²⁸² Deutschland hat eine solche Auslegungserklärung, die den deutschen Anforderungen an den Datenschutz Rechnung tragen soll, gemeinsam mit der Ratifikationsurkunde abgeben.²⁸³ Auf diese Weise soll über die Regelung des Art 22 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens hinausgehend sichergestellt werden, dass aus Deutschland übermittelte steuerliche Informationen in den Empfängerstaaten den gleichen datenschutzrechtlichen Bestimmungen unterliegen wie in Deutschland selbst.²⁸⁴ Darin wird zunächst als Grundsatz wiederholt, dass sich der Datenaustausch ausschließlich auf reine Steuersachen beschränkt und die übermittelten Daten nicht zweckentfremdet werden dürfen, insbesondere nicht zur Durchführung von Strafverfahren ohne steuerlichen Bezug.²⁸⁵

²⁷⁹ *Grotherr*, IStR 2015, 845 (856).

²⁸⁰ *Czakert*, IStR 2015, 590 (593).

²⁸¹ *Grotherr*, IStR 2015, 845 (856).

²⁸² BR-Drs 200/15, S. 40.

²⁸³ Bekanntmachung vom 15. Oktober 2015, BGBl. 2015 II, S. 1277.

²⁸⁴ *Czakert*, IStR 2015, 590 (593).

²⁸⁵ BGBl. 2015 II, S. 1277.

Auch die Verwendung der übermittelten Daten durch den jeweiligen Empfängerstaat ist durch die deutsche Auslegungserklärung zu Art. 22 des Multilateralen Übereinkommens eingeschränkt. Zu Zwecken, die nicht in Art. 22 Abs. 2 des Multilateralen Übereinkommens genannt sind, dürfen übermittelte Daten nur mit vorheriger Zustimmung Deutschlands verwendet werden. Dies gilt insbesondere bei Verwendung der Daten als Beweismittel vor Gericht für allgemeine Strafsachen, die nicht reine Steuerstraßverfahren sind.

Auf Anfrage haben die Empfängerstaaten den deutschen Behörden über die Verwendung der übermittelten Daten und die Folgen der Übermittlung Auskunft zu erteilen. Die Behörden der Empfängerstaaten sollen Betroffenen über die Datenerhebung in Deutschland informieren, sofern dieser Mitteilung nicht gewichtige öffentliche Interessen entgegenstehen. Die Empfängerstaaten sind außerdem verpflichtet, die übermittelten Daten wirksam gegen unbefugten Zugang, Veränderung und Bekanntgabe zu schützen.²⁸⁶ Unrichtige oder fälschlicherweise übermittelte Daten sind zu berichtigen oder zu löschen.²⁸⁷ Die deutschen Lösungsfristen sind auch im Empfängerstaat zu beachten.²⁸⁸

Art. 21 des Multilateralen Übereinkommens enthält einen Katalog mit Amtshilfeverweigerungstatbeständen. Ein Ausnahmetatbestand bei drohenden Datenschutzverstößen findet sich darin nicht. Auch die deutsche Auslegungserklärung beschränkt lediglich die Verwendung der übermittelten Daten, kennt jedoch keine eigenständigen Amtshilfeverweigerungstatbestände. Die Auslegungserklärung beschränkt sich im Hinblick auf die Amtshilfeverweigerung auf einen allgemeinen Verweis auf den *ordre public* Gedanken, der sich ohnehin bereits aus Art. 21 Abs. 2 des Multilateralen Übereinkommens ergibt.

Die Datenschutzqualität unter dem Multilateralen Übereinkommen hängt maßgeblich davon ab, zu welchen datenschutzrechtlichen Zugeständnissen sich die einzelnen Staaten bei der Ratifikation bereit erklären. Die deutsche Auslegungserklärung sieht bei Vertraulichkeitsverstößen keine Aussetzung des Informationsaustauschs vor, sondern macht lediglich Vorgaben hinsichtlich der Datenverwendung

²⁸⁶ Grotherr, IStR 2015, 845 (856).

²⁸⁷ Grotherr, IStR 2015, 845 (856).

²⁸⁸ BGBl. 2015 II, S. 1277 f.

in den Empfängerstaaten. Fraglich ist jedoch, wie die Einhaltung dieser Vorgaben im Ausland durch deutsche Behörden kontrolliert werden kann und welche Rechtsfolgen an einen Verstoß geknüpft sind.

II. Doppelbesteuerungsabkommen mit Auskunftsklausel

Deutschland hat mit rund hundert Staaten DBA im Bereich der Einkommen- und Vermögensteuer geschlossen und befindet sich mit knapp 20 weiteren Staaten in Abkommensverhandlungen.²⁸⁹ Nahezu alle deutschen DBA verfügen über Auskunftsklauseln, auf deren Grundlage steuerlich relevante Informationen zwischen den Abkommensstaaten ausgetauscht werden.²⁹⁰ Mit der Auskunftsklausel räumen sich die Vertragsstaaten eines DBA gegenseitig einen steuerlichen Amtshilfeanspruch ein.²⁹¹ Da die deutschen DBA auf dem OECD-MA basieren, orientieren sich die Auskunftsklauseln üblicherweise stark an der Musterauskunftsklausel des Art. 26 OECD-MA.²⁹² Auch die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA im Bereich der Steuern von Einkommen und Vermögen (DE-VG), die 2013 erstmals vom BMF veröffentlicht wurde, enthält in Art. 25 eine beinahe wortgleiche Vorschrift zu Art. 26 OECD-MA, in welcher der Informationsaustausch geregelt ist, sozusagen eine „deutsche Musterauskunftsklausel“.²⁹³

Das OECD-MA wurde 2012 im Hinblick auf den zwischenstaatlichen Informationsaustausch erweitert.²⁹⁴ Art. 26 OECD-MA regelt den Austausch von steuerrelevanten Informationen zwischen den Vertragsstaaten und begründet einen völkerrechtlichen Auskunftsanspruch.²⁹⁵ Während in älteren DBA oftmals eine sog. kleine Auskunftsklausel vereinbart wurde, nach welcher der Informationsaustausch nur erfolgt, wenn er zur Durchführung des DBA selbst erforderlich ist, findet man in neueren DBA zumeist eine sog. große Auskunftsklausel. Danach werden Informationen auch ausgetauscht, wenn sie zwar nicht der Durchführung des DBA dienen, aber allgemein zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich

²⁸⁹ BMF-Schreiben v. 17.1.2019, BStBl 2019 I S. 31

²⁹⁰ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 8.

²⁹¹ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 22.

²⁹² Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 5.

²⁹³ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 100; Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 5.

²⁹⁴ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 19.

²⁹⁵ Engelschalk, in Vogel/Lehner, zu Art. 26, Rn. 2.

sind.²⁹⁶ Eine Erweiterung hat der Anwendungsbereich des abkommensmäßigen Informationsaustauschs auch hinsichtlich der betroffenen Steuerarten erfahren. Während der Informationsaustausch ursprünglich auf die im jeweiligen DBA geregelten Steuerarten beschränkt war, enthalten neuere Auskunftsklauseln keine derartige Einschränkung mehr.²⁹⁷ So können beispielsweise auch Umsatzsteuerinformationen auch auf Grundlage der Auskunftsklausel in einem DBA im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen zwischen den Vertragsstaaten ausgetauscht werden.

In Deutschland haben DBA nach erfolgter Ratifizierung gemäß Art. 59 Abs. 2 GG Gesetzesrang.²⁹⁸ Sie gelten als gesetzliche Offenbarungserlaubnis bezüglich der Verhältnisse von Steuerpflichtigen und rechtfertigen die Aufhebung des Steuergeheimnisses nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO. Die Auskunftsklauseln in den DBA stellen damit eine ausreichende Grundlage für den zwischenstaatlichen steuerlichen Informationsaustausch dar.²⁹⁹

1. Umfang des Informationsaustauschs

Die DBA-Auskunftsklauseln ermöglichen grundsätzlich alle drei Arten des Informationsaustauschs, spontan, automatisch sowie auf Ersuchen.³⁰⁰ Die Kombination der Austauscharten ist genauso zulässig wie die Einführung zusätzlicher Austauschverfahren.³⁰¹ So kann beispielsweise in einem DBA eine Klausel analog zu Art. 6 TIEA-MA vereinbart werden, die es den Finanzverwaltungen erlaubt im Hoheitsgebiet des jeweils anderen Vertragsstaats selbstständig ermittelnd tätig zu werden.

Eine abkommensrechtliche Informationsaustauschverpflichtung besteht nach dem OECD-MA lediglich in Bezug auf die Auskunftserteilung auf Ersuchen. Die Auskunftsklausel im OECD-MA kann jedoch auch als völkerrechtliche Grundlage des spontanen und automatischen Informationsaustauschs herangezogen werden. Eine diesbe-

²⁹⁶ *Reith*, Rn. 4.1113 ff.; *Czakert*, IStR 2013, 596 (597); *Hendricks*, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 8; *Seer*, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 24 f.

²⁹⁷ *Hendricks*, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 8.

²⁹⁸ *Hendricks*, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 10; *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 42.

²⁹⁹ *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 42; *Czakert*, IStR 2013, 596 (599).

³⁰⁰ *Seer*, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 21.

³⁰¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Art. 26, Rn. 9 f.

zügliche Rechtspflicht kennt das OECD-MA jedoch nicht. Im Rahmen eines DBA erfolgt der spontane und automatische Informationsaustausch demnach auf freiwilliger Basis. Dementsprechend obliegt auch der Umfang des spontanen und automatischen Informationsaustauschs dem Ermessen der Vertragsstaaten.³⁰² Der automatische Informationsaustausch bezieht sich auf im Voraus festgelegte Fallgruppen und erfordert vor diesem Hintergrund zumindest eine zusätzliche Verwaltungsvereinbarung zwischen den Vertragsstaaten, in denen die Einzelheiten und das Verfahren des automatischen Informationsaustauschs definiert sind.³⁰³

a. Steuerliche Relevanz

Nach Art. 26 Abs. 1 OECD-MA und Art. 25 Abs. 1 DE-VG tauschen die Vertragsstaaten Informationen aus, die zur Durchführung des DBA oder zur Verwaltung oder Anwendung des gesamten innerstaatlichen Steuerrechts voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung dem DBA nicht widerspricht. Mit dem klarstellenden Abs. 1 Satz 2 Art. 26 Abs. 1 OECD-MA und Art. 25 Abs. 1 DE-VG wird der Anwendungsbereich des Informationsaustauschs über den Anwendungsbereich des DBA hinaus erweitert. Aufgrund des Ausschlusses von Art. 1 und 2 OECD-MA und DE-VG werden auch Informationen von Personen, die nicht in den Vertragsstaaten ansässig sind ausgetauscht sowie Informationen in Bezug auf Steuern, die nicht von dem jeweiligen DBA erfasst sind. Diese Regelung soll einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch ermöglichen.³⁰⁴

Um sog. „Fishing Expeditions“, also Anfragen ins Blaue hinein zu unterbinden, erfordert das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit einen Bezug zu einem individualisierbaren Steuerpflichtigen, der aber nicht namentlich bekannt sein muss.³⁰⁵ So können Informationsgesuche auch im Wege von sog. Gruppenanfragen gestellt werden, sofern innerhalb der Gruppe besondere Identifikationsmerkmale vorliegen, die Annahme rechtswidrigen Verhaltens besteht und die

³⁰² Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 43 f.

³⁰³ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 23.

³⁰⁴ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 34; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Art. 26, Rn. 5.

³⁰⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Art. 26, Rn. 5.2.

Anfrage kein rein zufälliges Ausforschungersuchen darstellt.³⁰⁶ An der Voraussetzung der Erheblichkeit scheitern jedoch Ersuchen, die keinen Bezug zur Besteuerung im Einzelfall aufweisen weil sie z.B. ausschließlich der Vorbereitung eines Gesetzesentwurfs dienen.³⁰⁷

b. Subsidiarität

Beim Informationsaustausch ist Grundsatz der strengen Subsidiarität zu beachten. Danach muss der ersuchende Staat zuerst seine innerstaatlichen Aufklärungsinstrumentarien ausschöpfen, bevor er den anderen Vertragsstaat um Informationshilfe ersuchen darf.³⁰⁸ Auch gemäß lit. b des Protokolls zu Art. 25 DE-VG sind Informationen nur auszutauschen, wenn diese der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats im konkreten Fall nicht bereits bekannt sind oder die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats auch ohne die Information von dem Gegenstand des Besteuerungsrechts Kenntnis erlangt. Wie in Abs. 4 von Art. 26 OECD-MA und Art. 25 DE-VG verdeutlicht wird, ist der Informationsaustausch nicht auf Informationen beschränkt, die dem ersuchten Staat bereits vorliegen, sondern bezieht sich ebenso auf Informationen, die der ersuchte Staat zunächst selbst ermitteln muss.³⁰⁹

c. Weigerungsgründe

Sind die genannten Voraussetzungen erfüllt muss der ersuchte Staat die erbetenen Informationen übermitteln, wenn nicht ein Fall gemäß Abs. 3 des Art. 26 OECD-MA und des Art. 25 DE-VG vorliegt, der dem ersuchten Vertragsstaaten das Recht einräumt den Informationsaustausch zu verweigern. Weigerungsgründe liegen vor, wenn im Zuge des Informationsaustauschs Verwaltungsmaßnahmen durchgeführt oder Informationen erteilt werden müssen, die den Gesetzen, der Verwaltungspraxis oder dem ordre public des ersuchten Staats widersprechen oder die Berufs- oder Geschäftsgeheimnisse offenbaren würden. Klarstellend dazu ergänzt Abs. 5 des Art. 26 OECD-MA und des Art. 25 DE-VG, dass nationale Bankgeheimnisse oder Treu-

³⁰⁶ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 31.

³⁰⁷ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 28; vgl. FG Köln 7.9.2015 EFG 2015, 1769 (1772 ff.).

³⁰⁸ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 32; Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 30.

³⁰⁹ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 37.

hand-, Vollmachts-, Auftrags- und Beteiligungsgeheimnisse nicht zu den Verweigerungsgründen des Abs. 3 zählen.³¹⁰

2. Datenschutz

Art. 26 OECD-MA beinhaltet Datenschutzvorschriften, die als in zahlreichen steuerlichen Informationsaustausch-Abkommen auf bi- oder multilateraler Ebene als Vorlage verwendet wurden.³¹¹

a. Schutzniveau des Empfängerstaats

Nach Art. 26 Abs. 2 OECD-MA und Art. 25 DE-VG ist der Empfängerstaat zur Geheimhaltung der erhaltenen Informationen verpflichtet. Durch diese Vorschrift wird ein eigenständiges internationales Steuergeheimnis begründet, das einen einheitlichen, vom nationalen Recht losgelösten Geheimhaltungsstandard sichert.³¹² Nach dem Hinweis, dass das Austauschverfahren allein Sache der Vertragsstaaten ist, wird im Kommentar zu Art. 26 OECD-MA erwähnt, dass Vertragsstaaten, die an nationale Datenschutzgesetze gebunden sind, ein Interesse an der Aufnahme von Datenschutzbestimmungen in ihren DBA haben sollen.³¹³

Die übermittelten Informationen dürfen nur Personen, Behörden oder Gerichten zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Vollstreckung von Steuern befasst sind, oder mit der diesbezüglichen Strafverfolgung bzw. mit der Rechtsmittelentscheidung. Zum Kreis der Zugangsberechtigten zählen überdies der Steuerpflichtige selbst sowie dessen Bevollmächtigte.³¹⁴ Folglich dürfen nur Personen Zugriff auf übermittelte Daten haben, die diese von Berufswegen bearbeiten.³¹⁵

Die übermittelten Informationen müssen im Empfängerstaat gemäß den dort geltenden nationalen Bestimmungen behandelt werden. Ist Deutschland der Empfängerstaat, genießen die übermittelten Daten z.B. den Schutz des Steuergeheimnisses nach § 30 AO. Der Datenschutzstandard ist beim Informationsaustausch nach DBA folglich

³¹⁰ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 65.

³¹¹ Czakert, IStR 2015, 590 (592).

³¹² Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 50.

³¹³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Art. 26, Rn. 10.

³¹⁴ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 40.

³¹⁵ Czakert, IStR 2015, 590 (592).

eine Frage des innerstaatlichen Rechts.³¹⁶ Da die Schutzniveaus der beteiligten Staaten durchaus unterschiedlich sein können, ist neben dem Kreis der Zugangsberechtigten auch der Verwendungszweck beschränkt.

Die zugangsberechtigten Personen dürfen die Informationen ausschließlich für steuerliche Zwecke verwenden und sie in steuerlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.³¹⁷ Für nichtsteuerliche Zwecke dürfen übermittelte Daten nur verwendet werden, wenn dies nach dem Recht der Vertragsstaaten vorgesehen ist und der Übermittlerstaat dieser Verwendung zustimmt.³¹⁸ Auch die Weitergabe der übermittelten Informationen an Drittstaaten ist infolge der strikten Zweckbindung zwar grundsätzlich ausgeschlossen, die Vertragsstaaten können sich jedoch im Einzelfall zur Weitergabe ermächtigen.³¹⁹

Der Übermittlerstaat kann den Informationsaustausch aussetzen, wenn er der Auffassung ist, dass der Empfängerstaat der Vertraulichkeit nicht angemessen Rechnung trägt.³²⁰

b. Datenschutzbestimmungen der DE-VG

Das Protokoll zu Art. 25 DE-VG enthält einen Katalog mit zusätzlichen Vorgaben im Umgang mit ausgetauschten Informationen, die sowohl an den Übermittlerstaat als auch an den Empfängerstaat gerichtet sind. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass aus Deutschland an andere Staaten übermittelte steuerliche Informationen in diesen anderen Staaten weitgehend den gleichen datenschutzrechtlichen Bestimmungen unterliegen wie in Deutschland selbst.³²¹ Gemäß Art 30 DE-VG ist das Protokoll Bestandteil der auf Grundlage der DE-VG geschlossenen DBA und gilt für die jeweiligen Vertragsstaaten ebenfalls verbindlich.

Gemäß lit. a des Protokolls zu Art. 25 DE-VG ist der Empfängerstaat bei der Verwendung der erhaltenen Informationen sowohl an den

³¹⁶ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26, Rn. 53.

³¹⁷ Czakert, IStR 2015, 590 (592).

³¹⁸ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 43.

³¹⁹ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 39; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Art. 26, Rn. 12.3.

³²⁰ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26, Rn. 52; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Art. 26, Rn. 11.

³²¹ Czakert, IStR 2015, 590 (593).

angegebenen Zweck als an etwaige Bedingungen des Übermittlerstaats gebunden, sofern diese mit den Grundsätzen der Amtshilfe in Einklang stehen. Neben dieser allgemeinen Generalklausel enthält das Protokoll konkrete Vorgaben im Hinblick auf das Informationsaustausch-Verfahren.

So trifft den Übermittlerstaat die Pflicht die Richtigkeit der übermittelten Informationen sowie die Verhältnismäßigkeit in Bezug auf den mit dem Informationsaustausch verbundenen Zweck zu prüfen. Stellt sich heraus, dass unrichtige Daten oder Daten, die nicht übermittelt werden durften, übermittelt worden sind, ist dies der empfangenden Stelle unverzüglich mitzuteilen. Der Empfängerstaat ist verpflichtet, die Berichtigung oder Löschung solcher Daten unverzüglich vorzunehmen (lit. b des Protokolls zu Art. 25 DE-VG).

Auf Ersuchen unterrichtet die empfangende Stelle die übermittelnde Stelle im Einzelfall über die Verwendung der übermittelten Daten und die dadurch erzielten Ergebnisse (lit. c des Protokolls zu Art. 25 DE-VG). Die empfangende Stelle hat den Betroffenen über die Datenerhebung durch die übermittelnde Stelle zu informieren. Die Mitteilung kann jedoch unterbleiben, soweit die Abwägung ergibt, dass das öffentliche Interesse am Unterbleiben der Information das Informationsinteresse des Betroffenen überwiegt (lit. d des Protokolls zu Art. 25 DE-VG).

Der Betroffene ist auf Antrag über die zu seiner Person übermittelten Daten sowie über deren vorgesehene Verwendung zu unterrichten. Auch hier gilt jedoch die Einschränkung zugunsten des überwiegenden öffentlichen Interesses am Unterbleiben der Information (lit. e des Protokolls zu Art. 25 DE-VG). Die übermittelnde und die empfangende Stelle sind verpflichtet, die Übermittlung und den Empfang von personenbezogenen Daten aktenkundig zu machen (lit. g des Protokolls zu Art. 25 DE-VG). Soweit das für die übermittelnde Stelle geltende innerstaatliche Recht in Bezug auf die übermittelten personenbezogenen Daten besondere Lösungsfristen vorsieht, weist diese Stelle die empfangende Stelle darauf hin.

In jedem Fall sind die übermittelten personenbezogenen Daten zu löschen, sobald sie für den Zweck, für den sie übermittelt worden sind, nicht mehr erforderlich sind (lit. h des Protokolls zu Art. 25 DE-

VG). Die übermittelnde und die empfangende Stelle sind verpflichtet, die übermittelten personenbezogenen Daten wirksam gegen unbefugten Zugang, unbefugte Veränderung und unbefugte Bekanntgabe zu schützen (lit. i des Protokolls zu Art. 25 DE-VG).

Die über Art 26 OECD-MA hinausgehende deutsche Datenschutzklausel ist als Teil der DE-VG Bestandteil der deutschen Abkommensverhandlungen. Allerdings ist sie in bilateralen DBA oftmals nicht vollständig, sondern nur mit Einschränkungen durchsetzbar.³²² Das Datenschutzniveau der deutschen DBA variiert daher je nach Vertragspartner.

III. Zusammenfassung

Der internationale Informationsaustausch erfolgt entweder auf Grundlage eines DBA oder TIEA-Abkommens oder auf Grundlage des Multilateralen Übereinkommens. Diese drei vertraglichen Grundlagen stammen von der OECD bzw. wurden maßgeblich durch sie geprägt und folgen denselben Prinzipien. Der Informationsaustausch ist danach weder der Art noch des Umfangs nach beschränkt und immer dann zulässig, wenn in einem Vertragsstaat Informationen vorliegen, die für die Besteuerung in einem anderen Vertragsstaat voraussichtlich erheblich sind. Alle vorgenannten Abkommen sehen grundsätzlich die vertrauliche Behandlung der von anderen Staaten erhaltenen Informationen vor.³²³ Die Vertraulichkeit soll durch die Einschränkung des Verwendungszwecks und des Kreises der zugangsberechtigten Personen sichergestellt werden.

Deutschland hat in der DE-VG sowie in seiner Auslegungserklärung zum Multilateralen Übereinkommen weitere Datenschutzmaßnahmen vorgesehen, die im Wesentlichen aus Anhörungs- und Dokumentationspflichten bestehen. Die Durchsetzung der Datenschutzbestimmungen ist nicht geregelt. Insbesondere ist die Aussetzung des Informationsaustauschs bei Verletzung des Datenschutzes weder im OECD-MA noch in der DE-VG oder im Multilateralen Übereinkommen vorgesehen.

Die Rechtsgrundlagen des steuerlichen Informationsaustauschs sind parallel zueinander entstanden und nicht zuletzt deshalb nicht aufei-

³²² Czakert, IStR 2015, 590 (593).

³²³ Czakert, IStR 2015, 590 (591).

inander abgestimmt. Daher kommt es oftmals zu Überschneidungen mit der Folge, dass sich die Finanzbehörden beim steuerlichen Informationsaustausch immer auf die Rechtsgrundlage mit dem weitesten Anwendungsbereich stützen können. Umgekehrt können sich Betroffene bei einer Überlagerung auf die Rechtsgrundlage berufen, die ihnen den umfangreichsten (Daten-) Schutz bietet.³²⁴

³²⁴ *Schaumburg*, *Schaumburg/Englisch*, Rn. 20.8.

Kapitel 2: Der Steuerliche Informationsaustausch in der Europäischen Union

A. Die Amtshilferichtlinie der Europäischen Union

Die Amtshilferichtlinie („Amtshilfe-RL“)³²⁵ regelt den grenzüberschreitenden Informationsaustausch innerhalb der EU und begründet, bei erfüllten Voraussetzungen, die uneingeschränkte Verpflichtung zum gegenseitigen Informationsaustausch.³²⁶ Als unionsrechtliche Grundlage genießt die Amtshilfe-RL damit Vorrang vor nationalen Regelungen sowie vor Auskunftsklauseln innereuropäischer DBA, die in nationales Recht umgesetzt wurden.³²⁷ Bei den Regelungen der Amtshilfe-RL handelt es sich um einen Mindeststandard. Wie bei allen EU Richtlinien steht es den Mitgliedstaaten gemäß Art. 288 Abs. 3 AEUV frei, weitergehende gesetzliche Grundlagen zu schaffen.³²⁸ Gehen nationale oder sonstige Auskunftspflichten über den Anwendungsbereich der Amtshilfe-RL hinaus, endet ihr Anwendungsvorrang und der weitergehende Informationsaustausch findet statt.³²⁹ Keine Anwendung findet die Amtshilfe-RL in Bezug auf den Informationsaustausch mit Drittstaaten.³³⁰

I. Entwicklung und Umsetzung

Die steuerliche Amtshilfe zwischen den heutigen EU-Mitgliedern erfolgte seit jeher auf Grundlage von bilateralen DBA und wurde ab 1977 durch die Vorgaben der ersten Amtshilferichtlinie des Rates 77/799/EWG ergänzt.³³¹ Die ursprüngliche Amtshilferichtlinie ist zum 1. Januar 2013 durch die „Directive on Administrative Cooperation“ (DAC) 2011/16/EU vom 15.02.2011 ersetzt worden.³³² Die DAC regelt als heutige Amtshilfe-RL die Verfahren der steuerlichen Verwaltungszusammenarbeit in der EU und dient insbesondere als Grundlage des steuerlichen Informationsaustauschs in der EU. Während die ursprüngliche Amtshilferichtlinie während mehr als drei Jahrzehnten unverändert bestanden hat, ist die heutige Amtshilfe-RL bereits

³²⁵ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

³²⁶ *Schaumburg*, Schaumburg/Englisch, Rn. 20.15.

³²⁷ *Seer*, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 93.

³²⁸ *Michaelis*, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 403.

³²⁹ *Seer*, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 18.

³³⁰ *Seer*, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 19.

³³¹ *Weber-Grellet*, § 22 Rn. 2.

³³² *Seer*, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 15.

mehrmals innerhalb weniger Jahre an die schnelle Entwicklung der steuerlichen Amtshilfe angepasst worden.³³³

Zunächst wurde die ursprüngliche DAC mit der Änderungs-RL 2014/107/EU vom 09.12.2014 an die Anforderungen der OECD an den Finanzkonteninformationsaustausch angepasst (DAC 2),³³⁴ (siehe Abschnitt B. I. Europäische Rechtsgrundlage des CRS unten). Anschließend wurde sie

mit der Änderungs-RL 2015/2376/EU vom 08.12.2015 (DAC 3)³³⁵ an die Anforderungen von BEPS Aktionspunkt 5 bezüglich des Informationsaustauschs bei steuerlichen Vorabzusagen (siehe Abschnitt B. II. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 5

unten) und mit der Änderungs-RL 2016/881/EU vom 25.05.2016 (DAC 4)³³⁶ an den Informationsaustausch von CbCR gemäß BEPS Aktionspunkt 13 (siehe Abschnitt B. III. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 13

unten) angepasst.³³⁷ Weiter wurde die Amtshilfe-RL mit der Änderungs-RL 2016/2258/EU vom 06.12.2016 (DAC 5)³³⁸ geändert, aufgrund welcher die Finanzbehörden nun Informationen zur Bekämpfung der

Geldwäsche austauschen. Zuletzt ist die Änderungs-RL DAC 6³³⁹, in welcher der Informationsaustausch bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen im Zusammenhang mit BEPS Aktionspunkt 12 umgesetzt wird, in Kraft gesetzt worden (siehe Abschnitt B. IV. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 12

unten).

³³³ *Weber-Grellet*, § 22 Rn. 3.

³³⁴ Richtlinie 2014/107(EU) des Rates vom 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³³⁵ Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³³⁶ Richtlinie 2016/881(EU) des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³³⁷ EC-Report on the application of Council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation. , 18.12.2017, S. 1.

³³⁸ Richtlinie 2016/2258(EU) des Rates vom 6.12.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16(EU) bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche.

³³⁹ Richtlinie 2018/822(EU) des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16(EU) bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

Die Amtshilfe-RL ist der innereuropäische Dreh- und Angelpunkt des steuerlichen Informationsaustauschs und wird fortlaufend an die internationalen Informationsaustausch-Verpflichtungen angepasst.

Die heutige Amtshilfe-RL wurde erstmals mit dem durch das deutsche Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 eingeführte EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) in nationales Recht umgesetzt.³⁴⁰ Die nachfolgenden Änderungsrichtlinien wurden durch zahlreiche Gesetze und Umsetzungsgesetze wie das Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze vom 21.12.2015³⁴¹ (Umsetzung der DAC 2, siehe dazu Kapitel 3. C. I. Finanzkonten-Informationsaustausch) und das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen vom 20.12.2016³⁴² (Umsetzung der DAC 3 und DAC 4) in deutsches Recht umgesetzt. Die Änderungsrichtlinie DAC 5 wurde mit dem Gesetz zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie, zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung und zur Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen vom 23.06.2017³⁴³ in deutsches Recht umgesetzt und ist im Wesentlichen durch eine Änderung des Geldwäschegesetzes erfolgt. Schließlich wurde die Amtshilfe-RL durch die Änderungs-RL vom 25.05.2018 bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (DAC 6) ergänzt, deren Umsetzung in deutsches Recht gemäß Art. 2 Abs. 1 DAC 6 bis zum 31.12.2019 erfolgen wird.

II. Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich der Amtshilfe-RL erstreckt sich gemäß Art. 1 Abs. 1 Amtshilfe-RL auf alle Informationen, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts der Mitgliedstaaten voraussichtlich erheblich sind. In sachlicher Hinsicht erfährt der Anwendungsbereich gemäß Art. 2 Abs. 2 und 3 Amtshilfe-RL eine Einschränkung. Die Amtshilfe-RL gilt demnach nicht für die

³⁴⁰ *Weber-Grellet*, § 22 Rn. 3; BGBl. 2013 I S. 1809.

³⁴¹ BGBl. 2015 I, S. 2531.

³⁴² BGBl. 2016 I, S. 3000.

³⁴³ BGBl. 2017 I, S. 1822.

Mehrwertsteuer, für Zölle oder Verbrauchsteuern, sowie für Sozialversicherungsbeiträge und Verwaltungsgebühren. Sämtliche Sachverhalte im Zusammenhang mit der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht natürlicher oder juristischer Personen sowie die Einkünfteermittlung und die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Mitunternehmenschaften und Betriebsstätten sind jedoch erfasst. Aus deutscher Sicht regelt die Amtshilfe-RL damit den innereuropäischen Informationsaustausch im Zusammenhang mit der Ertrag- Körperschaft- Gewerbe- und Erbschafts- und Schenkungsteuer.³⁴⁴ Zwischen den EU-Mitgliedern bestehen üblicherweise DBA mit Amtshilfeklauseln, da deren Anwendungsbereich jedoch zumeist enger ist, als der der Amtshilfe-RL, leiten sich gegenseitige Amtshilfeansprüche vorrangig aus dieser ab.³⁴⁵

III. Auskunftsarten

Der grenzüberschreitende Informationsaustausch auf Grundlage der Amtshilfe-RL kann auf Ersuchen, spontan oder automatisch erfolgen.³⁴⁶

Der Informationsaustausch auf Ersuchen ist in den Art. 5 ff. der Amtshilfe-RL geregelt, die in den §§ 4 ff. EUAHiG in deutsches Recht transferiert wurden (vgl. Kapitel 3 B. II. 2. b. aa. Erteilung von Auskünften auf Ersuchen unten). Die Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe auf Ersuchen ist in Art. 5 Amtshilfe-RL geregelt, die Grundzüge des Verfahrens in den nachfolgenden Bestimmungen. Art. 6 Amtshilfe-RL bestimmt, dass die ersuchten Behörden in demselben Umfang Informationen ermitteln, wie wenn sie von sich aus in ihrem eigenen Interesse handelten. Nach Art. 7 Amtshilfe-RL sollen die entsprechenden Informationen spätestens innerhalb von sechs Monaten an die ersuchende Behörde übermittelt werden.³⁴⁷

Im Wege des spontanen Informationsaustauschs können die zuständigen Behörden gemäß Art. 9 f. Amtshilfe-RL, umgesetzt in §§ 8 f. EUAHiG (vgl. Kapitel 3 B. II. 2. b. bb. Erteilung von Spontanauskünften unten), sämtliche Informationen austauschen, die für die zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten erheblich sein können.

³⁴⁴ *Schaumburg*, Schaumburg/Englisch, Rn. 20.16 f.

³⁴⁵ *Klaproth*, Schwarz/Pahlke, § 117 AO, Rn. 28.

³⁴⁶ *Schaumburg*, Schaumburg/Englisch, Rn. 20.15.

³⁴⁷ vgl. *van der Ham/Tomson/Chwalek*, ISR 2018, 26 (29).

Eine voraussichtliche Erheblichkeit der Auskunftserteilung gilt nach der Rechtsprechung jedenfalls zu bejahen, wenn anzunehmen sei, dass die ausländische Steuerverwaltung noch nicht einmal hinreichende Kenntnis von steuerlich relevanten Vorgängen habe. Der Auskunft erteilende Staat habe lediglich eine Schlüssigkeitsprüfung durchzuführen und auf dieser Basis eine Prognoseentscheidung zu treffen, ob die weiter zu gebenden Informationen in dem anderen Staat eine steuerliche Bedeutung haben könnten. Eine exakte Prüfung eines Sachverhalts unter ausländischen Steuervorschriften sei hingegen nicht erforderlich.³⁴⁸ Daneben besteht unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch. Gemäß dem Katalog des Art. 9 Abs. 1 Amtshilfe-RL muss bei Vermutung der Steuerverkürzung in einem anderen Mitgliedstaat, bei Geschäftspraktiken, die zu Steuerersparnissen führen, bei Verdacht künstlicher Gewinnverlagerungen sowie generell bei Kenntniserlangung von Informationen, die für die Steuerfestsetzung erheblich sein könnten, ein spontaner Informationsaustausch erfolgen.³⁴⁹ Die Ermächtigung zu spontanem Informationsaustausch verdichtet sich folglich in den meisten Fällen zur Verpflichtung.

Der automatische Informationsaustausch ist in Art. 8 ff. Amtshilfe-RL, umgesetzt in § 7 EUAHiG (vgl. Kapitel 3 B. II. 2. b. cc. Automatischer Informationsaustausch unten), geregelt. Die Mitgliedstaaten tauschen gemäß Art. 8 Abs. 1 Amtshilfe-RL Informationen über Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit, Aufsichtsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter sowie über Grundeigentum und die daraus erzielten Einkünfte aus, über Personen, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind.³⁵⁰ Die Änderungs-RL DAC 2 - 6 haben zur Erweiterung der automatischen Informationsaustausch-Tatbestände geführt, dadurch werden die Vorgaben und Empfehlungen der OECD auf europäischer Ebene umgesetzt.

³⁴⁸ *Hennigfeld*, DB 2017, 2259 (2259) zu FG Köln vom 23.05.2017 – 2 V 2498/16.

³⁴⁹ *Hörster*, NWB 2017, 22 (23); *Schaumburg*, Schaumburg/Englisch, Rn. 20.31.

³⁵⁰ *van der Ham/Tomson/Chwalek*, ISR 2018, 26 (30).

B. Umfang des Informationsaustauschs

I. Europäische Rechtsgrundlage des CRS

Die Amtshilfe-RL dient als europäische Rechtsgrundlage des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten nach dem CRS. Der Rat für Wirtschaft und Finanzen ECOFIN hat am 9.12.2014 die dahingehende Änderungsrichtlinie 2014/107/EU, DAC 2,³⁵¹ beschlossen und damit den Finanzkonteninformationsaustausch in den 28 EU-Mitgliedstaaten eingeführt.³⁵² Die Mitgliedsstaaten haben die DAC 2 zum 31.12.2015 in nationales Recht umgesetzt und wenden ihre nationalen Umsetzungsgesetze und -Verwaltungsvorschriften seit dem 1.1.2016 an.³⁵³ Der CRS ist dadurch hinsichtlich des Informationsaustauschs innerhalb der Union verbindlich in europäisches Recht übernommen worden.³⁵⁴ Zusätzlich wurden mit weiteren fünf europäischen Staaten, die keine EU-Mitgliedstaaten sind, Steuertransparenzabkommen geschlossen, die der DAC 2 entsprechen. Dies führt dazu, dass die europäischen Bestimmungen des automatischen Informationsaustauschs nach dem CRS auch im Verhältnis der Mitgliedstaaten zu der Schweiz, zu Liechtenstein, San Marino, Andorra und Monaco gelten.³⁵⁵

Die DAC 2 stützt sich auf die Mustervorgaben der OECD und gibt den Mitgliedstaaten in den Erwägungen auf, diese bei der nationalen Umsetzung im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung ebenfalls zu berücksichtigen.³⁵⁶ Aus diesem Grund kann auf die Ausführungen zu dem OECD Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten verwiesen werden (vgl. Kapitel 1. A. IV.

Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten oben). Mit dem CRS gehen zwei Hauptpflichten einher, zunächst die Meldepflicht der Finanzinstitute und anschließend die Informationsaustauschpflicht der nationalen Steuerbehörden. Mit der DAC 2 wurde die Amtshilfe-RL um Art. 8 Abs. 3a er-

³⁵¹ Richtlinie 2014/107(EU) des Rates vom 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁵² *Lappas/Ruckes*, IStR 2016, 364 (366).

³⁵³ *Lappas/Ruckes*, IStR 2016, 364 (366).

³⁵⁴ *De Wolf*, DStZ 2016, 410 (411).

³⁵⁵ *Michaelis*, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 525.

³⁵⁶ E. 13 zur RL 2014/107/(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

gänzt, der in erster Linie die Informationsaustauschpflicht regelt. Bezüglich der Meldepflicht der Finanzinstitute verweist Art. 8 Abs. 3a Amtshilfe-RL auf die ebenfalls mit der DAC 2 eingefügten Anhänge I und II Amtshilfe-RL. Die Melde- und Sorgfaltspflichten, die die Finanzinstitute seither beachten müssen wurden mit dem Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze vom 21.12.2015 eingeführten Finanzkonteninformationsaustauschgesetz, FKAustG, in deutsches Recht umgesetzt (vgl. Kapitel 3.C. I. Finanzkonten- Informationsaustausch unten).

1. Meldepflicht der Finanzinstitute

Gemäß Art. 8 Abs. 3a i.V.m. Anhang I Abschnitt I Amtshilfe-RL sind meldende Finanzinstitute verpflichtet, den zuständigen Behörden bestimmte Informationen über meldepflichtige Personen zu übermitteln. Der Begriff des meldenden Finanzinstituts ist in Anhang I Abschnitt VIII A. Amtshilfe-RL genauso definiert, wie von der OECD (vgl. Kapitel 1 A. IV. 3. Persönlicher Anwendungsbereich oben). Erfasst sind die im jeweiligen Mitgliedstaat ansässigen Einlageninstitute, Verwahrinstitute, Investmentunternehmen und spezifizierte Versicherungsgesellschaften, sowie die inländischen Zweigstellen von derartigen ausländischen Finanzinstituten, soweit sie nicht von der Meldepflicht befreit sind.³⁵⁷ Auch nicht meldende Finanzinstitute sind gemäß Anhang I Abschnitt VIII B. Amtshilfe-RL genauso definiert, wie von der OECD. Ausgenommen sind demnach Finanzinstitute, bei denen ein geringes Risiko der Steuerhinterziehung besteht, sowie u.a. Zentralbanken, sonstige staatliche Rechtsträger und deren Pensionsfonds, internationale Organisationen und bestimmte Altersvorsorgefonds.³⁵⁸

Eine Meldepflicht der Finanzinstitute besteht bei Finanzkonten gemäß der Definition in Anhang I Abschnitt VIII C., das einem meldepflichtigen Kontoinhaber im Sinne von Anhang I Abschnitt VIII D. gehört. Auch in Bezug auf den sachlichen Anwendungsbereich wurde den Vorgaben der OEDC mit diesen Vorschriften entsprochen (vgl. Kapitel 1 A. IV 4. Sachlicher Anwendungsbereich oben). So han-

³⁵⁷ Vgl. OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 42.

³⁵⁸ Vgl. OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 42.

delt es sich bei Einlagekonten, Verwahrkonten, Eigenkapital- oder Fremdkapitalbeteiligungen an Investmentunternehmen und bestimmten Versicherungs- und Rentenversicherungsverträgen um Finanzkonten. Meldepflichtig sind natürliche und in eingeschränktem Umfang auch juristische Personen, die nach dem Steuerrecht eines beliebigen anderen Mitgliedstaats in diesem ansässig sind. Die Meldepflicht bezieht sich auf die in Anhang I Abschnitt I genannten Informationen. In Übereinstimmung mit den Vorgaben der OECD handelt es sich dabei um persönliche Identifizierungsinformationen des Kontoinhabers oder der beherrschenden Personen, Kontoinformationen und um Finanzinformationen wie den Kontostand und die Währung des Kontos.

Auch beim System der verschiedenen Sorgfaltspflichten und den jeweiligen Verfahren hat sich die EU an die Vorgaben der OECD gehalten (vgl. Kapitel 1 A. IV. 5. Umfang des Informationsaustauschs oben).³⁵⁹ Bei der Feststellung, ob ein Finanzkonto meldepflichtig ist, beachten die europäischen Finanzinstitute bei der Ermittlung der steuerlichen Ansässigkeit der Kontoinhaber unterschiedliche Sorgfaltspflichten, abhängig vom Kontoeröffnungsdatum und der Eigenschaft des Kontoinhabers. Bei der Überprüfung dürfen sich Finanzinstitute grundsätzlich auf die ihnen mitgeteilten Informationen verlassen, es sei denn, dass ihnen bekannt sein müsste, dass die betreffenden Informationen unglaubwürdig oder gar unzutreffend sind.

2. Informationsaustauschpflicht der Steuerbehörden

Grundsätzlich werden beim automatischen Informationsaustausch gemäß Art. 3 Nr. 9 Amtshilfe-RL nur Informationen ausgetauscht, die in den Steuerakten des übermittelnden Staats verfügbar sind. Der Informationsaustausch über Finanzkonten geht mit der Auferlegung von spezifischen Ermittlungspflichten über den Umfang des üblichen automatischen Informationsaustauschs hinaus, wenngleich die Ermittlungspflichten nicht die Finanzbehörden, sondern die Finanzinstitute treffen. Dem OECD-Standard entsprechend müssen gemäß Art. 8 Abs. 3a Amtshilfe-RL Identifikationsinformationen der meldepflichtigen Personen (Name, Anschrift, Steueridentifikationsnummer und

³⁵⁹ Vgl. OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 52.

Geburtstag- und Ort natürlicher Personen), sowie die Kontonummer, die Bezeichnung des Finanzinstituts, den Kontosaldo und die Eingänge des jeweiligen Kalenderjahrs übermittelt werden (vgl. Kapitel 1 A. IV. 5. Umfang des Informationsaustauschs oben).

Ist die Meldepflicht gemäß Art. 8 Abs. 6 lit. b Amtshilfe-RL von einem Finanzinstitut innerhalb des Meldezeitraums von einem Jahr erfüllt worden, werden die Informationen innerhalb von neun Monaten von den Finanzbehörden ausgetauscht. Der Umfang des Informationsaustauschs ist in Art. 8 Abs. 3a Amtshilfe-RL geregelt und erfolgt gemäß Art. 8 Abs. 4 Amtshilfe-RL mittels eines elektronischen Standardformats.

Die Amtshilfe-RL als europäische Umsetzung des Finanzkonteninformationsaustauschs nach dem CRS entspricht damit in jeder Hinsicht den Vorgaben der OECD.

II. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 5

Etwa zeitgleich mit dem Erscheinen des Abschlussberichts zu BEPS Aktionspunkt 5 legte die EU-Kommission im Frühjahr 2015 einen Richtlinienentwurf zur Erhöhung der Transparenz bei der Erteilung von steuerlichen Vorbescheiden und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise vor, der kurz darauf am 8.12.2015 vom Rat der Wirtschafts- und Finanzminister förmlich angenommen wurde.³⁶⁰ Mithilfe dieser als DAC 3 bezeichneten Änderungs-RL³⁶¹ wurde der verpflichtende automatische Austausch von Informationen über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise internationaler Unternehmen in die europäische Amtshilfe-RL aufgenommen.³⁶²

Steuervorbescheide erleichtern die konsequente und transparente Anwendung des nationalen Steuerrechts und sind in der EU gängige Praxis. Steuerpflichtige, insbesondere Unternehmen, erlangen durch sie Rechts- und Planungssicherheit. Das trägt einerseits zur Förderung ihrer Investitionstätigkeit bei und fördert die Einhaltung der

³⁶⁰ RL 2015/2376 vom 08.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁶¹ Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁶² *Czakert*, IStR 2016, 985 (986); *Haug*, DStZ 2016, 850 (851).

Rechtsvorschriften durch die Steuerpflichtigen, heißt es in den Erwägungen zur DAC 3.³⁶³ Andererseits besteht nach Auffassung der EU das Risiko, dass Vorbescheide, die steuermotivierte Gestaltungen betreffen, von Mitgliedstaaten in missbräuchlicher Weise eingesetzt werden, um den innereuropäischen Steuerwettbewerb zu ihren Gunsten zu beeinflussen. Durch steuerliche Vorbescheide können Staaten z.B. steuerpflichtigen Unternehmen eine niedrige Besteuerung von künstlich erhöhten Einkünften in Aussicht stellen, sodass in anderen beteiligten Mitgliedstaaten lediglich künstlich verringerte steuerbare Einkünfte verbleiben.³⁶⁴ Seit dem Inkrafttreten der geänderten EU-Amtshilferichtlinie am 1. 1. 2017 regelt diese den Informationsaustausch über steuerliche Vorabzusagen unter den EU-Mitgliedstaaten.³⁶⁵ Die deutsche Umsetzung der DAC 3 ist mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen vom 20.12.2016, dem BEPS-Umsetzungsgesetz, erfolgt (vgl. Kapitel 3 C. II. Informationsaustausch bei Vorbescheiden unten).³⁶⁶ Damit ist wiederum das EUAHiG an die Anforderungen von BEPS Aktionspunkt 5 angepasst worden.³⁶⁷

1. Ermessensfreier Informationsaustausch

Bereits unter dem Regime der ursprünglichen Amtshilfe-RL ist in Art. 9 Abs. 1 Bst. a im Zusammenhang mit Steuervorbescheiden und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise ein verpflichtender spontaner Informationsaustausch vorgesehen gewesen, sofern die Steuervorbescheide eine grenzüberschreitende Dimension haben und die Finanzbehörde Grund zur Annahme hat, dass es dadurch zu Einbußen bei den Steuereinnahmen eines anderen Mitgliedstaats kommen könnte.³⁶⁸ Beim spontanen Informationsaustausch kann der den Steuervorbescheid erteilende Mitgliedstaat nach eigenem Er-

³⁶³ E. 1 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁶⁴ E. 1 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁶⁵ BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (787).

³⁶⁶ BGBl. 2016 I, S. 3000.

³⁶⁷ BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (784).

³⁶⁸ E. 3 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

messen entscheiden, ob die Voraussetzungen im konkreten Fall erfüllt sind und welche anderen Mitgliedstaaten unterrichtet werden. Die ausgetauschten Informationen sollten nach Auffassung der EU jedoch allen Mitgliedstaaten ermessensunabhängig zugänglich sein.³⁶⁹ Mit der DAC 3 ist die Amtshilfe-RL deshalb um einen dahingehenden automatischen Informationsaustausch-Tatbestand erweitert worden.

Das Kernelement ist der neu eingefügte Art. 8a Amtshilfe-RL, der den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung regelt. Nach dessen Abs. 1 übermitteln Steuerbehörden ihren europäischen Schwesterbehörden und der EU-Kommission automatisch Informationen über die von ihnen erteilten grenzüberschreitenden Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung. Damit ist die EU diesbezüglich über die Anforderungen des Mindeststandards von BEPS Aktionspunkt 5 hinausgegangen.³⁷⁰ Die OECD sieht lediglich den spontanen Informationsaustausch vor, wenn die zu übermittelnde Information im Empfängerstaat für steuerliche Zwecke voraussichtlich erheblich ist (vgl. Kapitel 1 A. III. 1. Aktionspunkt 5: Informationsaustausch über steuerliche Vorabzusagen oben).³⁷¹ Anders als im Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 5, wonach der Informationsaustausch letztendlich im Ermessen der übermittelnden Staaten liegt, erfolgt er auf Ebene der EU bei erfüllten Voraussetzungen automatisch ohne vorherige Ermessensentscheidung.

Ungeachtet der Einführung des automatischen Informationsaustauschs verbleibt auch dem spontanen Informationsaustausch bei Steuervorbescheiden bzw. Vorabverständigungen über Verrechnungspreise nach Art. 9 Abs.1 Bst. a Amtshilfe-RL weiterhin ein eigenständiger Anwendungsbereich. Dieser ist gemäß Art. 8a Abs. 3 Amtshilfe-RL eröffnet, wenn ein Drittland involviert ist, mit dem ein Abkommen besteht, das die Weitergabe von Informationen innerhalb

³⁶⁹ E. 4 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁷⁰ *Czakert*, IStR 2016, 985 (990).

³⁷¹ OECD Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 53.

der EU ausschließt.³⁷² In solchen Fällen werden spontan Informationen ausgetauscht, die in dem Antrag des Steuerpflichtigen auf Erteilung eines Steuervorbescheids bzw. einer Vorabverständigung über Verrechnungspreise enthalten sind.³⁷³ Zusätzlich können die Empfängerstaaten den übermittelnden Staat gestützt auf Art. 5 Amtshilfe-RL um zusätzliche Informationen ersuchen, z.B. um eine Volltextversion des grenzüberschreitenden Vorbescheids oder der Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung.³⁷⁴

2. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich des DAC 3 entspricht dem von BEPS Aktionspunkt 5 und erfasst sämtliche individuelle Zusicherungen einer Steuerbehörde an konkrete Steuerpflichtige.³⁷⁵ Die Begriffe „grenzüberschreitender Vorbescheid und „Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung“ werden in den neuen Art. 3 Nr. 14 ff Amtshilfe-RL definiert. Bei beiden Begriffen handelt es sich um behördliche Mitteilungen oder vergleichbare Maßnahmen, die individuell an eine oder mehrere bestimmte Personen gerichtet sind, welche sich darauf konkret berufen können. Im Fall des Vorbescheids betrifft die Mitteilung die Anwendung oder Auslegung von steuerlichen Vorschriften im Vorfeld von grenzüberschreitenden Transaktionen, bei denen entweder Personen mit ausländischer steuerlicher Ansässigkeit beteiligt oder ausländische Betriebstätten involviert sind. Zusätzlich findet der Informationsaustausch gemäß Art. 8a Abs. 4 Amtshilfe-RL nur statt, wenn sich der Vorbescheid zumindest auch an eine juristische Person und nicht ausschließlich an natürliche Personen richtet.³⁷⁶ Im Fall einer Vorabverständigung über Verrechnungspreise bezieht sich die behördliche Mitteilung auf die Verrechnungspreisbestimmung zwischen verbundenen Unternehmen in unterschiedlichen Steuerjurisdiktionen oder die Gewinnzuweisung an ausländische Be-

³⁷² E. 11 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁷³ *Czakert*, IStR 2016, 985 (989).

³⁷⁴ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 82; *Czakert*, IStR 2016, 985 (990); E. 16 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁷⁵ E. 5 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁷⁶ *Czakert*, IStR 2016, 985 (989).

triebstätten.³⁷⁷ Gemäß der Ausnahmegvorschrift des Art. 8a Abs. 2 Amtshilfe-RL können Steuervorbescheide bzw. Vorabverständigungen über Verrechnungspreise vom Informationsaustausch ausgenommen werden, wenn sie an Unternehmen mit einem Jahresnettoumsatzerlös von weniger als 40 Mio. Euro gerichtet sind und vor dem 01.04.2016 erteilt wurden.³⁷⁸

3. Verfahrensablauf

Nach Art. 8a Abs. 5 und 6 Amtshilfe-RL erfolgt der automatische Informationsaustausch innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs in dem der Vorbescheid bzw. die Vorabverständigung über Verrechnungspreise erteilt, geändert oder erneuert wurde. Übermittelt werden u.a. eine Inhaltszusammenfassung des Vorbescheids bzw. der Vorabverständigung über Verrechnungspreise, die Laufzeit, die betroffenen Mitgliedstaaten sowie Identifizierungsangaben zum Adressaten und beteiligten Personen in anderen Mitgliedstaaten. Der Umfang der zu übermittelnden Informationen deckt sich im Wesentlichen mit den Vorgaben der OECD gemäß Anhang C zum Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 5.³⁷⁹ Auch auf EU-Ebene erfolgt der Informationsaustausch mittels eines Standardformblatts (vgl. Art. 20 Abs. 5 Amtshilfe-RL), das weitgehend deckungsgleich ist mit Anhang C zum Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 5. Während der Mindeststandard der OECD den spontanen Informationsaustausch auf Ansässigkeitsstaaten von beteiligten Dritten beschränkt, die von einer Zusage betroffen sind (vgl. Kapitel 1 A. III. 1. b. cc. Verfahrensablauf oben)³⁸⁰ erstreckt sich der automatische Informationsaustausch innerhalb der EU auf sämtliche Mitgliedstaaten. Zusätzlich erhält auch die EU-Kommission in dem gemäß Art. 8a Abs. 8 Amtshilfe-RL eingeschränktem Umfang Informationen, die keine personenbezogenen Angaben enthalten.³⁸¹ Die EU-Kommission führt basierend darauf gemäß Art. 21 Abs. 5 Amtshilfe-RL ein Zentralverzeichnis, das für sämtliche Mitgliedstaaten einseh-

³⁷⁷ *Czakert*, IStR 2016, 985 (988).

³⁷⁸ *Czakert*, IStR 2016, 985 (989).

³⁷⁹ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 82 f.

³⁸⁰ OECD Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 59.

³⁸¹ *Czakert*, IStR 2016, 985 (989).

bar ist. Demnach ist die EU beim Informationsaustausch über Steuervorbescheide auch hinsichtlich des Empfängerkreises über den Mindeststandard von BEPS Aktionspunkt 5 hinausgegangen.

III. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 13

Gewinne sollen dort versteuert werden, wo sie erwirtschaftet werden, lautet eine Kernforderung der OECD im Zusammenhang mit der internationalen Besteuerung. Multinationale Unternehmen können im Zuge ihrer grenzüberschreitenden Aktivitäten ihre Gewinne so verlagern, dass die Besteuerung an dem steuerlich vorteilhaftesten Ort stattfindet. Um dem entgegenzuwirken enthält der Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 13 Mindeststandards für die Verrechnungspreisdokumentation und den daran anschließenden Austausch von Daten (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. Aktionspunkt 13: Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting oben).

Um den Mindestanforderungen von BEPS Aktionspunkt 13 auf europäischer Ebene gerecht zu werden, wurde die Amtshilfe-RL angepasst und um standardisierte Dokumentationsanforderungen im Bereich der Verrechnungspreise und Vorschriften zum automatischen Informationsaustausch erweitert.³⁸² Die ersten beiden Stufen der Verrechnungspreisdokumentation, das Master File und das Local File (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. a. Die dreistufige Verrechnungspreisdokumentation oben), sind auf EU-Ebene bereits vor Veröffentlichung des Abschlussberichts zu BEPS Aktionspunkt 13 eingeführt worden.³⁸³ Infolgedessen bestand hauptsächlich Handlungsbedarf im Zusammenhang mit dem CbCR. Mit der Änderungsrichtlinie 2016/881/EU vom 25.05.2016, der DAC 4, ist das länderspezifische CbCR und der anschließende automatische Informationsaustausch in die europäische Amtshilfe-RL integriert worden.³⁸⁴ Die Mitgliedstaaten haben gemäß Art. 2 DAC 4 bis Juni 2017 Umsetzungsgesetze erlassen und wenden diese seither Zeitpunkt an. Wie die kurz

³⁸² Hörster, NWB 2017, 22 (22); Haug, DStZ 2016, 850 (851); E. 14 zur Richtlinie 2016/881(EU) des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁸³ E. 5 zur Richtlinie 2016/881(EU) des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

³⁸⁴ E. 6 zur Richtlinie 2016/881(EU) des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

vorher erlassene DAC 3 ist auch die DAC 4 durch das BEPS-Umsetzungsgesetz³⁸⁵ in deutsches Recht umgesetzt worden (vgl. Kapitel 3 C. III. Informationsaustausch bei der Verrechnungspreisdokumentation unten).

1. Der länderbezogene Bericht

Kernelement der DAC 4 ist der neu eingefügte Art. 8aa Amtshilfe-RL, der den Umfang und die Voraussetzungen des automatischen Austauschs der länderbezogenen Berichte, wie die CbCR in der deutschsprachigen Textversion der DAC 4 bezeichnet werden, regelt. Ergänzt wird der neue Art. 8aa Amtshilfe-RL durch den neuen Anhang III Amtshilfe-RL, der die wesentlichen Einzelheiten der länderbezogenen Berichterstattung regelt.

a. Berichtspflichtige Unternehmen

Der länderbezogene Bericht wird gemäß Art. 8aa Abs. 1 Amtshilfe-RL jährlich von der obersten Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe erstellt. Unternehmensgruppen sind Unternehmen die durch Eigentum oder Beherrschung so verbunden sind, dass sie zur Erstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses verpflichtet sind oder wären, wenn sie börsennotiert wären.³⁸⁶ Multinational sind solche Unternehmensgruppen, wenn ihre Unternehmen mindestens in zwei Staaten steuerlich ansässig sind oder sie zumindest über eine ausländische Betriebsstätte verfügen.³⁸⁷ Auch multinationale Unternehmensgruppen aus Drittstaaten unterliegen der Berichtspflicht, sofern sie über Geschäftseinheiten in der EU verfügen.³⁸⁸ Die oberste Muttergesellschaft kann sich gruppenintern durch ein anderes Unternehmen vertreten lassen.³⁸⁹ Ist die oberste Muttergesellschaft oder ihre Vertretung aus rechtlichen oder faktischen Gründen nicht in der Lage ihre Verpflichtung zu erfüllen, wird subsidiär eine andere Geschäftseinheit berichtspflichtig.³⁹⁰ In diesem Fall muss eine inländische Tochtergesellschaft eines ausländischen

³⁸⁵ Gesetz zur Umsetzung und Änderung der Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und –verlagerungen vom 20. Dezember 2016, BGBl. 2016 I S. 3000.

³⁸⁶ Anhang III Abschnitt I Nr. 1 Amtshilfe-RL.

³⁸⁷ Anhang III Abschnitt I Nr. 2 Amtshilfe-RL.

³⁸⁸ E. 8 zur RL 2016/881(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

³⁸⁹ Anhang III Abschnitt I Nr. 6 Amtshilfe-RL.

³⁹⁰ Anhang III Abschnitt II Nr. 1 Amtshilfe-RL.

Konzerns den länderbezogenen Bericht in ihrem Ansässigkeitsstaat einreichen und ist nur von der Berichtspflicht ausgenommen, wenn eine andere Tochtergesellschaft der Verpflichtung nachkommt.³⁹¹ Unternehmensgruppen unterhalb der Umsatzschwelle von 750 Mio. Euro pro Jahr sind von der Berichtspflicht ausgenommen, was den Grundsätzen der OECD entspricht (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. Aktionspunkt 13: Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting oben).³⁹²

b. Inhaltliche Vorgaben

In den länderbezogenen Berichten wird gemäß Art. 8aa Abs. 3 Amtshilfe-RL für jedes Steuerhoheitsgebiet, in dem die Gruppe Geschäftstätigkeiten ausübt, die Höhe der Erträge, der Vorsteuergewinne sowie der bereits gezahlten und noch zu zahlenden Ertragsteuern angegeben. Angegeben wird auch die Anzahl der Mitarbeiter, das ausgewiesene Kapital, die einbehaltenen Gewinne und die materiellen Vermögenswerte der einzelnen Steuerhoheitsgebiete, sowie auch die jeweiligen Geschäftseinheiten nach Steuerhoheitsgebiet mit ihren wichtigsten Geschäftstätigkeiten.³⁹³ Der Begriff Steuerhoheitsgebiet ist definiert als fiskalisch autonomes Gebiet und muss nicht notwendigerweise ein Staat sein.³⁹⁴ Ein Musterformblatt für den länderbezogenen Bericht findet sich in Anhang III Abschnitt III Amtshilfe-RL. Daraus lassen sich sämtliche anzugebende Informationen entnehmen. Das Musterformblatt ist identisch zu den CbCR-Musterformularen in Anhang III zu Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. a. cc. Das Country-by-Country Reporting oben).³⁹⁵ Dadurch wird sichergestellt, dass unionsweit die gleichen Informationen gesammelt und den Steuerverwaltungen zeitnah zur Verfügung gestellt werden.³⁹⁶ Verstöße gegen die Berichtspflicht sollen sanktioniert werden. Die Wahl der geeigneten Sanktion bleibt dabei den Mitgliedstaaten überlassen.

³⁹¹ *Bier/Voß*, IStR 2017, 393 (395); Anhang III Abschnitt II Nr. 1 Amtshilfe-RL.

³⁹² *Kraft/Heider*, DStR 2017, 1353 (1354).

³⁹³ E. 6 zur RL 2016/881(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

³⁹⁴ Anhang III Abschnitt III C. Nr. 1.1. Amtshilfe-RL.

³⁹⁵ OECD Erläuterung OECD / G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 33 f.

³⁹⁶ E. 7 zur RL 2016/881(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

Allerdings sollen die Sanktionen gemäß Art. 25a Amtshilfe-RL wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein.³⁹⁷ Mit dieser Verpflichtung geht die EU über den OECD-Mindeststandard hinaus, denn im Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 13 ist kein Sanktionsmechanismus vorgesehen.³⁹⁸

Die EU hat damit den OECD Mindeststandard gemäß dem Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 13 vollständig umgesetzt und der Berichtspflicht mit der Sanktionsandrohung besonderen Nachdruck verliehen.

2. Modalitäten des Informationsaustauschs

Die länderbezogenen Berichte werden nach Art. 8aa Abs. 2 Amtshilfe-RL automatisch ausgetauscht. Die zuständige Behörde des jeweiligen Mitgliedstaats übermittelt die länderbezogenen Berichte innerhalb von 15 Monaten nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahres der betreffenden Unternehmensgruppe an alle Mitgliedstaaten, in denen laut Bericht Geschäftseinheiten oder Betriebsstätten der Gruppe steuerpflichtig sind.³⁹⁹ Auf Grundlage der empfangenen länderbezogenen Berichte können Empfängerstaaten anschließend nach den allgemeinen Grundsätzen des Art. 5 Amtshilfe-RL einzelfallbezogene Auskunftersuchen an den übermittelnden Staat stellen (vgl. Abschnitt A. II. Anwendungsbereich oben).⁴⁰⁰ Der Umfang des Informationsaustauschs entspricht auf europäischer Ebene dem des § 2 CbC-MCAA, der den Informationsaustausch im Verhältnis zu Drittstaaten regelt. Auch nach § 2 CbC-MAA tauschen die Behörden der Vertragsstaaten jährlich automatisch die erhaltenen länderbezogenen Berichte mit allen Vertragsstaaten aus, in denen sich Konzerngesellschaften oder Betriebsstätten befinden (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. b. Umfang des Informationsaustauschs oben). Der Austausch der länderbezogenen Berichte folgt denselben Vorgaben, unabhängig davon, ob es sich bei den Empfängerstaaten um EU-Mitglieder oder Drittstaaten handelt.

³⁹⁷ E. 9 zur RL 2016/881(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

³⁹⁸ *Bier/Voß*, IStR 2017, 393 (394).

³⁹⁹ E. 12 zur RL 2016/881(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

⁴⁰⁰ *Seer*, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 82.

3. Ausblick: Öffentlicher Ertragsteuerinformationsbericht

Zusätzlich zu den Verrechnungspreisdokumentationspflichten, die mit der DAC 4 in die Amtshilfe-RL integriert wurden, wird derzeit in den Vorbereitungsgremien des Rates eine über die DAC 4 hinausgehende Verpflichtung zur Berichterstattung multinationaler Unternehmen erörtert.⁴⁰¹ Dadurch sollen internationale Konzerne zur öffentlichen Bekanntgabe ihrer Ertragsteuerinformationen verpflichtet werden.⁴⁰² Diese Verpflichtung soll durch eine Ergänzung der Bilanz-Richtlinie⁴⁰³ um die Art. 48a bis 48i in der europäischen Rechtsordnung verankert werden, so der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission vom 12.04.2016.⁴⁰⁴ Laut den Erwägungen soll der geplante Ertragsteuer-Informationsbericht eine verstärkte öffentliche Kontrolle der Ertragsteuerbelastung von multinationalen Unternehmen, die in der EU tätig sind, ermöglichen. Mit dem Ertragsteuerbericht sollen Unternehmen einerseits stärker in die Verantwortung genommen werden, durch Steuern zum Wohlstand der Gesellschaft beizutragen. Andererseits soll mit der Veröffentlichung der Ertragsteuer-Informationsberichte eine sachkundigere öffentliche Debatte über einen faireren Steuerwettbewerb innerhalb der EU gefördert werden. Nicht zuletzt soll die Ertragsteuer-Informationsberichterstattung das öffentliche Vertrauen in die Fairness der nationalen Steuersysteme stärken.⁴⁰⁵

Gemäß Art. 48b Abs. 1 u. 2 Bilanz-RL-E sollen bestimmte Großunternehmen jährlich einen Ertragsteuer-Informationsbericht, auch „öffentliches CbCR genannt“⁴⁰⁶, erstellen und der Öffentlichkeit durch Veröffentlichung auf der Website des Unternehmens zugänglich machen. Die Verpflichtung zur Erstellung und Veröffentlichung der Ertragsteuer-Informationsberichte soll multinationale Unternehmensgruppen treffen, deren jährlicher konsolidierter Nettoumsatz mehr als

⁴⁰¹ Wöhner, TPI 2017, S.22; Bültmann-Hinz, DStR 2018, 49 (51).

⁴⁰² Oppel, SteuK 2016, 421 (425).

⁴⁰³ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates

⁴⁰⁴ Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen.

⁴⁰⁵ E. 5 zur Bilanz-RL-E.

⁴⁰⁶ Müller/Kreipl, BC 2016, 309 (310); Oppel, SteuK 2016, 421 (426).

750 Mio. Euro beträgt. Dieser Betrag entspricht dem Schwellenbetrag, ab dem Unternehmensgruppen gemäß Aktionspunkt 13 des BEPS Projekts zur standardisierten Verrechnungspreisdokumentation verpflichtet sind (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. a. cc. Das Country-by-Country Reporting). Betroffene Unternehmen müssten neben dem länderbezogenen Bericht jährlich ein weiteres öffentliches CbCR erstellen.

Grundsätzlich soll der Ertragsteuer-Informationsbericht von der obersten Muttergesellschaft für die gesamte Unternehmensgruppe erstellt werden, wenn diese den Vorschriften eines Mitgliedstaates der EU unterliegt. Liegt der Sitz der obersten Muttergesellschaft außerhalb der EU, sollen subsidiär ihre EU-Tochtergesellschaften nach Art 48b Abs. 3 Bilanz-RL-E zur Veröffentlichung des Ertragsteuer-Informationsberichts der Muttergesellschaft verpflichtet sein. Der Inhalt der Ertragsteuer- Informationsberichts ergibt sich aus Art 48c Bilanz-RL-E und erstreckt sich auf Informationen über sämtliche Tätigkeiten des Unternehmens, der obersten Muttergesellschaft sowie aller in den konsolidierten Abschluss für das betreffende Geschäftsjahr eingehenden verbundenen Unternehmen. Darin soll die Geschäftstätigkeit beschrieben werden, die Zahl der Beschäftigten und die Nettoumsatzerlöse unter Angabe des Nettoumsatzes mit nahestehenden Unternehmen und Personen genannt werden. In steuerlicher Hinsicht soll der Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern, sowie die Beträge der gezahlten und der noch zu zahlenden Ertragsteuer angegeben werden. Diese Angaben erfolgen für jeden Mitgliedstaat separat.⁴⁰⁷

In den Erwägungen zu dem Richtlinienentwurf wird zwar auf die Berichterstattungspflicht des Abschlussberichts zu BEPS Aktionspunkts 13 Bezug genommen, die öffentliche Ertragsteuer-Informationsberichterstattung, wie sie von der EU geplant wird, weicht jedoch von den Vorgaben der OECD ab und geht über deren Umfang hinaus. Anders als in dem europäischen Richtlinienentwurf vorgesehen, geht der Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 13 nicht von einer allgemeinen Veröffentlichung der Berichterstattung aus. Einzig im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs

⁴⁰⁷ *Oppel*, SteuK 2016, 421 (426).

der Steuerbehörden dürfen die entsprechenden Informationen weitergegeben werden.⁴⁰⁸ Da die Steuerbehörden an die Datenschutzbestimmungen der völkerrechtlichen Abkommen gebunden sind, bleibt die Vertraulichkeit der Informationen in den Berichten gewahrt, was bei der Veröffentlichung im Internet zwangsläufig nicht der Fall ist.

IV. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 12

Auf EU-Ebene wird Aktionspunkt 12 des BEPS-Projekts der OECD, der die Offenlegung aggressiver Steuergestaltungen empfiehlt (siehe Kapitel 1 A. III. 2. Aktionspunkt 12: Offenlegung von aggressiven Steuerplanungen oben), durch die DAC 5 umgesetzt, mit der eine Anzeigepflicht von Finanzintermediären bei grenzüberschreitenden Gestaltungen in die europäische Gesetzgebung aufgenommen wurde.⁴⁰⁹

Mit Annahme der *Richtlinie 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen* (DAC 6) durch den ECOFIN wurde die Amtshilfe-RL entsprechend erweitert. Gemäß der DAC 6 wird die Amtshilfe-RL im Wesentlichen um Art. 8ab und den zugehörigen Anhang IV ergänzt, die den Umfang und die Voraussetzungen des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen regeln.

Die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten sollen dadurch umfassende Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten und so der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage Einhalt gebieten.⁴¹⁰ Die Finanzverwaltung soll so zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorgehen, Schlupflöcher schließen und eine Risikoeinschätzung vornehmen können, heißt es in den Erwägungen zur

⁴⁰⁸ Müller/Kreipl, BC 2016, 309 (310).

⁴⁰⁹ Stöber, BB 2018, 1559 (1564); E. 4 zur RL 2018/822(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

⁴¹⁰ Douttiné/Partin, BB 2017 3031 (3032).

DAC 6.⁴¹¹ Der Umfang des innereuropäischen automatischen Informationsaustauschs bezüglich meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen steht mit den internationalen Entwicklungen im Einklang.⁴¹² Auf die entsprechenden Arbeiten der OECD im Rahmen von BEPS Aktionspunkt 12 und die Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen wird in den Erwägungen zur DAC 6 ausdrücklich Bezug genommen.⁴¹³ Daran sollen sich die Mitgliedstaaten beim Erlass entsprechender Umsetzungsvorschriften orientieren, um die einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten.⁴¹⁴

Gemäß Art. 2 DAC 6 soll die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen und der Informationsaustausch bis zum 31.12.2019 in den Mitgliedstaaten umgesetzt werden und zum 01.07.2020 erstmalig Anwendung finden.⁴¹⁵

1. Persönlicher Anwendungsbereich

Die DAC 6 folgt der Terminologie der Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen und verpflichtet gemäß Art. 8ab Abs. 1 Amtshilfe-RL in erster Linie sog. Intermediäre zur Anzeige. Subsidiär kommt eine Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen selbst in Betracht.

a. Anzeigepflichtige Intermediäre

In Art. 3 Nr. 21 Amtshilfe-RL wird der Intermediär als Person definiert, die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet. Erfasst sind auch Personen, die wissen oder vernünftigerweise wissen müssen, dass sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung

⁴¹¹ *Krepp/Schober*, BB 2018, 2455 (2456); E. 2 zur RL 2018/822(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

⁴¹² *Fischer/Riedlinger*, IWB 2018, 416 (416).

⁴¹³ E. 4, 13 zur RL 2018/822(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

⁴¹⁴ E. 13 zur RL 2018/822(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

⁴¹⁵ *Richter/Welling*, FR 2018, 628 (629).

einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet haben.⁴¹⁶ Die EU ist der Definition der Rule 1.3. der Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen gefolgt.

Darüber hinaus gehend muss eine Person nach der Definition des Art. 3 Nr. 21 Amtshilfe-RL mindestens eine von vier zusätzlichen Voraussetzungen erfüllen, um als Intermediär zu gelten. So muss die Person entweder in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sein oder eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat unterhalten, durch die im Zusammenhang mit der Gestaltung Leistungen erbracht werden, oder nach dem Recht eines Mitgliedstaats eingetragen sein, oder in einem Mitgliedstaat ansässig sein, oder dort Mitglied einer Organisation für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen sein. Die Richtlinie nennt keine Berufsgruppen als Regelbeispiele für Intermediäre. Angesichts der weiten Definition sollten nicht nur alle rechtlich und steuerlich beratenden Berufe wie externe Rechtsanwälte und Steuerberater vom persönlichen Anwendungsbereich erfasst sein, sondern auch Inhouse-Berater, Mitarbeiter von Intermediären sowie Referenten und Anbieter von steuerlichen Lehrgängen.⁴¹⁷ In der Praxis wird folglich oftmals mehr als ein Intermediär an derselben meldepflichtigen Gestaltung beteiligt sein, was ohne vorherige Koordination zu mehrfachen Anzeigen desselben Sachverhalts führt.⁴¹⁸

b. Anzeigepflichtige Steuerpflichtige

So wie Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 und die Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen verfolgt auch Art. 8ab Amtshilfe-RL in Abs. 6 und 7 eine duale Anzeigepflicht, die bei gegebenen Voraussetzungen subsidiär den Steuerpflichtigen selbst trifft.⁴¹⁹ Das ist gemäß Art. 8ab Abs. 5 Amtshilfe-RL der Fall, wenn der Intermediär durch Erfüllung der Anzeigepflicht gegen seine nationale gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde und der betreffende Mit-

⁴¹⁶ Fischer/Riedlinger, IWB 2018, 416 (419).

⁴¹⁷ Douttiné/Partin, BB 2017 3031 (3033); Stöber, BB 2018, 1559 (1565).

⁴¹⁸ Krepp/Schober, BB 2018, 2455 (2459).

⁴¹⁹ Stöber, BB 2018, 1559 (1565).

gliedstaat in seiner nationalen Umsetzung diesbezüglich eine Ausnahmeregelung geschaffen hat.⁴²⁰

Bei einigen Berufsgruppen, die als Intermediäre im Sinne des Art. 3 Nr. 21 Amtshilfe-RL gelten, handelt es sich nach deutschem Recht um Berufsgeheimnisträger. Gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB und den jeweiligen standesrechtlichen Vorschriften unterstehen in Deutschland Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte oder Organe bzw. Mitglieder eines Organs einer Rechtsanwalts-, Patentanwalts-, Wirtschaftsprüfungs-, Buchprüfungs- oder Steuerberatungsgesellschaft dem Berufsgeheimnis. In diesem Fall träfe die Anzeigepflicht, eine entsprechende deutsche Ausnahmeregelung vorausgesetzt, gemäß Art. 8ab Abs. 6 Amtshilfe-RL den Steuerpflichtigen selbst. In diesem Fall muss der Intermediär den Steuerpflichtigen gemäß Art. 8ab Abs. 5 Amtshilfe-RL unverzüglich über seine Meldepflicht informieren.⁴²¹ Der Steuerpflichtige ist nach Art. 8ab Abs. 6 Amtshilfe-RL auch dann anzeigepflichtig, wenn kein Intermediär existiert, z.B. weil er selbst die meldepflichtige Gestaltung konzipiert und umgesetzt hat.

Meldepflichtige Steuerpflichtige werden in Art. 3 Nr. 22 Amtshilfe-RL als relevante Steuerpflichtige legaldefiniert. Definitionsgemäß handelt es sich dabei um Personen, denen eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder die bereit sind, eine solche umzusetzen, oder die mit der Umsetzung bereits begonnen haben. Die EU ist auch hier im Wesentlichen der Parallelvorschrift in Rule 2.6 der Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen gefolgt.

2. Sachlicher Anwendungsbereich

Eine Meldepflicht besteht nur, wenn tatsächlich eine Gestaltung vorliegt, die sich grenzüberschreitend auswirkt und zusätzlichen Anforderungen genügt (siehe Abschnitt a. unten). Liegt eine pflichtbegründende Gestaltung vor, müssen bestimmte Angaben fristgerecht an die zuständige Steuerbehörde übermittelt werden (siehe Abschnitt b. unten).

⁴²⁰ Fischer/Riedlinger, IWB 2018, 416 (419).

⁴²¹ Krepp/Schober, BB 2018, 2455 (2459).

a. Pflichtbegründende Gestaltungen

Der Anzeigepflicht nach Art. 8ab Abs. 1 Amtshilfe-RL unterliegen sämtliche meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen. Art. 3 Abs. 18 und 19 Amtshilfe-RL umreißt die Begriffe der grenzüberschreitenden Gestaltung sowie der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, allerdings ohne den zentralen Begriff der Gestaltung zu definieren.⁴²² Auch der Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 definiert den dort verwendeten Begriff „*tax planning schemes*“ nicht. Auch die Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen können hier nicht als Interpretationshilfe herangezogen werden, da sich deren Anwendungsbereich nicht auf Steuergestaltungen beschränkt, sondern sämtliche tatbestandsmäßige Umgehungsmodelle unabhängig von ihrer steuerlichen Relevanz erfasst. Die EU verwendet zur Veranschaulichung des Gestaltungsbegriffs beispielhafte Kennzeichen und überlässt die Definition den Mitgliedstaaten.⁴²³ Diese könnten im Rahmen ihrer nationalen Umsetzungsgesetze festlegen, welcher Gestaltungsbegriff ihrer jeweiligen Rechtsordnung am besten entspricht. Diese Flexibilität birgt jedoch das Risiko der uneinheitlichen Rechtsanwendung. Aufgrund unterschiedlicher Gestaltungsdefinitionen könnte es z.B. dazu kommen, dass eine steuerliche Disposition, die sich in zwei Mitgliedstaaten auswirkt, in einem als Gestaltung qualifiziert wird, im anderen jedoch nicht. Die unterschiedliche Qualifikation kann beim Informationsaustausch zu Unregelmäßigkeiten führen. So erhält z.B. ein Mitgliedstaat Informationen, die er selbst mangels bestehender Meldepflicht nicht hätte und im umgekehrten Fall auch nicht an den anderen Mitgliedstaat übermitteln könnte.

Nach Art. 3 Nr. 18 Amtshilfe-RL ist eine Gestaltung grenzüberschreitend, wenn sie sich entweder in mindestens zwei Mitgliedstaaten oder einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat auswirkt. Die grenzüberschreitenden Konstellationen sind in Nr. 18 Bst. a – e aufge-

⁴²² Stöber, BB 2018, 1559 (1566); darin wird vertreten, dass tatbestandsmäßige Gestaltungen in Anlehnung an § 15b EStG wohl solche Verhaltensweisen sind, die für eine Anwendung auf viele gleichartige Steuersachverhalte durch eine Vielzahl von Steuerpflichtigen konzipiert sind. Einzelfallgestaltungen, die individuell auf die Verhältnisse eines konkreten Steuerpflichtigen zugeschnitten sind, sollen hingegen nicht erfasst sein.

⁴²³ Douttiné/Partin, BB 2017 3031 (3031).

zählt. Im Wesentlichen wird darin auf die steuerliche Ansässigkeit der Beteiligten oder den Sitz Ihrer Betriebsstätten abgestellt. Erfasst sind aber auch sonstige Orte der Geschäftsausübung und Fälle, in denen sich eine Gestaltung auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifikation der wirtschaftlichen Eigentümer auswirkt.⁴²⁴

Gemäß Art. 3 Nr. 19 i.V.m. Anhang IV der Amtshilfe-RL sollen grenzüberschreitende Gestaltungen meldepflichtig sein, wenn mindestens ein als Kennzeichen bezeichnetes Regelbeispiel in Anhang IV erfüllt ist.⁴²⁵ Diese Regelungstechnik ist dem angelsächsischen Rechtskreis entliehen und dem deutschen Recht fremd.⁴²⁶ Die Kennzeichen sind in fünf Kategorien unterteilt, wovon die Kategorien A, B, und C schwächere Indizien enthalten, die nur meldepflichtig sind, wenn zusätzlich der „Main-benefit“-Test erfüllt ist.⁴²⁷ Dies ist der Fall, wenn einer der zu erwartenden Hauptvorteile der Gestaltung in der Erlangung eines Steuervorteils besteht. Unklar ist hier jedoch, wie die Erfüllung des „Main-benefit“-Test festgestellt wird, da es auf einen Nachweis des Intermediärs oder des Steuerpflichtigen sinnvoller Weise nicht ankommen kann.⁴²⁸ Die Kategorien D und E enthalten stärkere Indizien, die ohne weiteres eine Meldepflicht bezüglich der Gestaltung begründen.

Die EU ist den Vorschlägen der OECD weitgehend gefolgt und hat mit den zumeist internationalen auf Konstellationen zugeschnitten Kennzeichen in Anhang IV Amtshilfe-RL das Konzept der allgemeinen und spezifischen *hallmarks* des Abschlussberichts zu BEPS Aktionspunkt 12 umgesetzt.⁴²⁹ Kennzeichen sind z.B. das Bestehen einer Vertraulichkeitsvereinbarung oder die Verwendung von Standarddokumenten, die keinerlei negative Intentionen implizieren. Der „Main-benefit“-Test kommt zwar als weitere Voraussetzung hinzu, es fehlt jedoch an belastbaren Kriterien für dessen Erfüllung.⁴³⁰

Anders als von der OECD vorgeschlagen, hat die EU auf die Einführung eines betragsmäßigen de-minimis Filter verzichtet, unterhalb

⁴²⁴ Fischer/Riedlinger, IWB 2018, 416 (417).

⁴²⁵ Fischer/Riedlinger, IWB 2018, 416 (418).

⁴²⁶ Stöber, BB 2018, 1559 (1565).

⁴²⁷ Krepp/Schober, BB 2018, 2455 (2456).

⁴²⁸ Douttiné/Partin, BB 2017 3031 (3034).

⁴²⁹ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 49.

⁴³⁰ Douttiné/Partin, BB 2017 3031 (3031).

welchem Gestaltungen im Hinblick auf eine bestehende Meldepflicht gar nicht erst zu prüfen sind. Dies liegt jedoch daran, dass sich die europäische Meldepflicht auf grenzüberschreitende Gestaltungen beschränkt und die OECD im Zusammenhang mit solchen den Verzicht auf eine Eingangsschwelle erwogen hat.⁴³¹

b. Reichweite der Meldepflicht

Liegt eine meldepflichtige Gestaltung vor, stellt sich die Frage, welche Informationen der Anzeigepflichtige den zuständigen Steuerbehörden übermitteln muss. Gemäß Art. 8ab Abs. 1 Amtshilfe-RL werden sämtliche Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, die sich im Besitz oder unter Kontrolle des Intermediärs befinden gemeldet. Art. 8ab Abs. 14 Amtshilfe-RL enthält einen Katalog mit den zu übermittelnden Informationen, wodurch der Umfang der Meldepflicht genauer bestimmt wird.⁴³² Meldepflichtig sind demnach persönliche Angaben des Intermediärs, des relevanten Steuerpflichtigen und sonstiger betroffener Personen, einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und –orts, der Steueransässigkeit und der Steueridentifikationsnummer. Die Informationen werden also nicht anonymisiert übermittelt bzw. gemeldet werden, sondern personalisiert.⁴³³ Weiter bedarf es der Angabe des pflichtbegründenden Kennzeichens aus Anhang IV, einer Beschreibung der Gestaltung mit Angabe des Umsetzungsdatums, des Werts und ihrer nationalen Rechtsgrundlage. Die betroffenen Mitgliedstaaten sind ebenfalls zu nennen. Damit ist die EU jedoch den Empfehlungen aus dem Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 und den Vorgaben gemäß Rule 2.3 der Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen gefolgt.

Die Meldepflicht ist innerhalb von 30 Tagen zu erfüllen, unabhängig davon, ob sie den Intermediär oder den Steuerpflichtigen trifft.⁴³⁴ Je nachdem, ob der Intermediär oder der relevante Steuerpflichtige meldepflichtig ist, ergibt sich der Fristbeginn aus Art. 8ab Abs. 1 bzw. 7 Amtshilfe-RL. Die Frist beginnt an dem Tag, ab welchem die Ge-

⁴³¹ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 70.

⁴³² Fischer/Riedlinger, IWB 2018, 416 (418).

⁴³³ Stöber, BB 2018, 1559 (1565).

⁴³⁴ Fischer/Riedlinger, IWB 2018, 416 (418).

staltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder umsetzungsbereit ist oder am Tag des ersten Umsetzungsschritts, je nachdem, was als erstes eintritt. An dieser Stelle ist die EU über die Empfehlungen der OECD hinausgegangen. Der Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 12 empfiehlt zwar grundsätzlich eine kurze Meldefrist, die im Fall des Intermediärs mit der Bereitstellung zu laufen beginnt. Ist jedoch der Steuerpflichtige meldepflichtig, soll stattdessen der Implementierungszeitpunkt als fristauslösendes Ereignis angesehen werden.⁴³⁵ Rule 2.3 der Mustervorschriften zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und intransparenten offshore Strukturen sieht bei Intermediären ebenfalls eine dreißigtägige Frist ab Bereitstellung vor, macht aber keine Vorgaben zu Situationen, in denen der Steuerpflichtige meldepflichtig ist. Gemäß Art. 8 ab Abs. 12 Amtshilfe-RL müssen Gestaltungen, deren erster Umsetzungsschritt nach Inkrafttreten der DAC 6 am 25.6.2018 erfolgt ist, bis zum 31.08.2020 nachgemeldet werden. Da die nationale Umsetzung der DAC 6 zumindest in Deutschland noch nicht erfolgt ist, müssen sich meldepflichtige Intermediäre und Steuerpflichtige darauf einstellen, dass seit dem 25.06.2018 implementierte Gestaltungen gemeldet werden müssen, obgleich der gesetzliche Rahmen einer Anzeigepflicht noch nicht vorhanden ist.⁴³⁶

Gemäß Art. 8ab Abs. 15 Amtshilfe-RL ist das Ausbleiben einer Reaktion auf derartige Anzeigen seitens der Finanzbehörden nicht als Genehmigung zu verstehen. Hiermit wird dem von Beraterverbänden gewünschten Kooperationsmodell eine Absage erteilt, bei dem Finanzbehörden - wie bei einer verbindlichen Auskunft - innerhalb einer angemessenen Frist entweder ablehnend oder zustimmend auf eine Anzeige reagieren.⁴³⁷

3. Sanktionen bei Verstoß

Gemäß Art. 25a Amtshilfe-RL erlassen die Mitgliedstaaten nationale Sanktionsvorschriften bei Verstößen gegen die Pflichten des Art. 8ab Amtshilfe-RL. Wie bei Verstößen gegen die Berichterstattungspflicht gemäß Art. 8aa Amtshilfe-RL, sollen auch die Sanktionen bei Pflichtverstößen gegen die Meldepflicht der Amtshilfe-RL wirksam, verhält-

⁴³⁵ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 52.

⁴³⁶ *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 513 (514).

⁴³⁷ Stellungnahme IWD vom 02.03.2018.

nismäßig und abschreckend sein (vgl. Abschnitt III. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 13 oben). Darüber hinaus enthält die DAC 6 keine Vorgaben zu Art und Intensität der Sanktionen. Auch hier folgt die EU der OECD und überlässt die Auswahl der geeigneten Sanktionen den nationalen Gesetzgebern. Konkrete Eckpunkte, wie sie die OECD mit der Unterteilung in Geldstrafen und berufsrechtlichen oder sonstigen Strafen formuliert hat,⁴³⁸ finden sich in der DAC 6 nicht.

4. Modalitäten des Informationsaustauschs

Die gewonnenen Informationen sollen gemäß Art. 8ab Abs. 13 Amtshilfe-RL automatisch zwischen den zuständigen Behörden aller Mitgliedstaaten getauscht werden.⁴³⁹ Die zu tauschenden Informationen ergeben sich – so wie der Umfang der Meldepflicht – aus dem Katalog des Art. 8ab Abs. 14 Amtshilfe-RL. An dieser Stelle wird deshalb auf die vorherigen Ausführungen zur Reichweite der Meldepflicht verwiesen. Das Informationsaustauschverfahren richtet sich nach Art. 21 Amtshilfe-RL und erfolgt mithilfe von Standardformblättern.

Die Mitgliedstaaten können in ihrer nationalen Umsetzungsgesetzgebung zusätzliche Meldepflichten verankern, die über den Umfang der DAC 6 hinausgehen. Informationen, die zusätzlich zu den gemäß der DAC 6 meldepflichtigen Informationen erhoben werden, sollen anderen Mitgliedstaaten jedoch nicht im Wege des automatischen Informationsaustauschs übermittelt werden. Sie können jedoch innerhalb der EU gestützt auf die Amtshilfe-RL spontan oder auf Ersuchen ausgetauscht werden.⁴⁴⁰

Die europäische Version des automatischen Informationsaustauschs bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen ist zwar weitgehend deckungsgleich mit den Empfehlungen der OECD, allerdings ist die EU hinsichtlich der Eingangsschwelle und der Meldefrist zu Lasten der Steuerpflichtigen von den Empfehlungen der OECD abgewichen.

⁴³⁸ OECD Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, S. 57; OECD Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, S. 44.

⁴³⁹ Stöber, BB 2018, 1559 (1565).

⁴⁴⁰ E. 10 zur RL 2018/822(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

C. Datenschutz

Gemäß den Erwägungen zu den Änderungsrichtlinien DAC 2, DAC 3, DAC 4 und DAC 6 steht die Amtshilferichtlinie mit all ihren erfolgten Änderungen im Einklang mit den Grundrechten und insbesondere mit der Charta der Grundrechte der EU.⁴⁴¹ Die Erwägungen zur DAC 2, mit der der Finanzkonteninformationsaustausch innerhalb der EU verankert wurde, betonen das Recht auf den Schutz personenbezogener Daten.⁴⁴² In Anbetracht des Steuerhinterziehungsrisikos sei die Verarbeitung von Informationen im Rahmen der DAC 2 allerdings notwendig und verhältnismäßig, heißt es weiter.⁴⁴³ Die Erwägungen zur DAC 6 lassen erkennen, dass der Datenschutz zwischenzeitlich an Bedeutung gewonnen hat. Darin heißt es zum ersten Mal, dass der Europäische Datenschutzbeauftragte im Zusammenhang mit der DAC 6 konsultiert wurde und dass die im Rahmen der DAC 6 vorgenommene Verarbeitung personenbezogener Daten im Einklang mit den Datenschutzbestimmungen erfolgen muss.⁴⁴⁴

I. Entwicklung

Datenschutzrechtliche Bedenken haben die Amtshilfe-RL von Anfang an begleitet. So hat der Europäische Datenschutzexperte (EDSB) bereits im Rahmen der Erörterung des damaligen Richtlinienvorschlags bezüglich der Neufassung der EG-Amtshilferichtlinie am 1.6.2010 eine kritische Stellungnahme abgegeben.⁴⁴⁵ Darin machte der EDSB deutlich, dass trotz des Interesses an einer effizienteren Verwaltungszusammenarbeit im Bereich der Besteuerung den EU-

⁴⁴¹ vgl. E. 17 zur RL 2014/107(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, E. 22 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, E. 23 zur Richtlinie 2016/881(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung sowie E. 18 zur RL 2018/822(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

⁴⁴² E. 17 zur RL 2014/107(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

⁴⁴³ E. 10 zur RL 2014/107(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

⁴⁴⁴ E. 17 zur RL 2018/822(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

⁴⁴⁵ Glaser, S. 94; EDSB Stellungnahme 2010/ C 101/01.

Datenschutzvorschriften Rechnung getragen werden muss.⁴⁴⁶ Der Austausch personenbezogener Daten impliziere gezwungenermaßen ein Datenschutzrisiko.⁴⁴⁷ Die Empfehlungen des EDSB haben zumindest teilweise Eingang in die Amtshilfe-RL gefunden. Der Interessenkonflikt zwischen Datenschutz und Informationsaustausch zur Bekämpfung von Steuerumgehung wird in den Erwägungen zur Amtshilfe-RL thematisiert. Darin heißt es einerseits, dass der Informationsaustausch an die europäischen Datenschutzbestimmungen gebunden ist, andererseits wird betont, dass die Beschränkung des Datenschutzes angesichts der zentralen Bedeutung der Amtshilfe-RL erforderlich und verhältnismäßig ist.⁴⁴⁸ Auch in den Erwägungen zur DAC 3 heißt es einerseits, dass die uneingeschränkte Wahrung des Rechts auf Schutz personenbezogener Daten und die Sicherstellung der unternehmerischen Freiheit Ziele der DAC 3 seien.⁴⁴⁹ Nichtsdestotrotz sehen die Erwägungen zur DAC 3 gleichzeitig vor, dass Vertraulichkeitsbestimmungen gelockert werden sollen, um den erweiterten automatischen Informationsaustausch nicht zu behindern.⁴⁵⁰ Hier spiegelt sich das Spannungsverhältnis zwischen Informationsaustausch und Datenschutz wieder.

II. Anwendbarkeit des Europäischen Datenschutzrechts

Die zentrale Datenschutzbestimmung der Amtshilfe-RL findet sich in deren Art. 25, dessen deutsche Umsetzung in der Datenschutzvorschrift des § 19 EUAHiG normiert ist.

In Art. 25 Abs. 1 Amtshilfe-RL wird zunächst auf die generelle Anwendbarkeit der Datenschutz-Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-RL)⁴⁵¹ verwiesen. Diese ist zum 25.05.2018 durch die DSGVO abgelöst worden. Seither gilt die Verweisung der Amtshilfe-RL auf die aufgehobene Datenschutz-RL gemäß der Übergangsregelung des

⁴⁴⁶ E. 4, EDSB Stellungnahme 2010/C 101/01.

⁴⁴⁷ E. 27 zur Amtshilfe-RL 2011/16(EU).

⁴⁴⁸ E. 27 zur Amtshilfe-RL 2011/16(EU).

⁴⁴⁹ E. 22 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

⁴⁵⁰ E. 21 zur Richtlinie 2015/2376(EU) des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

⁴⁵¹ Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.10.1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr.

Art. 94 Abs. 2 DSGVO als Verweis auf die entsprechenden Bestimmungen der DSGVO.⁴⁵²

Die DSGVO führt die wesentlichen Prinzipien der Datenschutz-RL fort, beinhaltet allerdings wesentliche Änderungen.⁴⁵³ Sie schützt auf europäischer Ebene personenbezogene Daten, die in Art. 4 Nr. 1 DSGVO als Informationen definiert sind, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person, die sog. betroffene Person beziehen.⁴⁵⁴ Betroffene Personen gelten definitionsgemäß als identifizierbar, wenn sie namentlich oder durch Zuordnung zu Kennnummern, Standortdaten, oder zu besonderen physischen, genetischen, psychischen, wirtschaftlichen, kulturellen oder sozialen Identitätsmerkmalen eindeutig bestimmt werden können.⁴⁵⁵ Dabei handelt es sich sowohl um persönliche Angaben wie Name, Alter, Herkunft, Geschlecht, Ausbildung, Familienstand, Anschrift, Geburtsdatum als auch um sachliche Informationen, wie die Beziehungen des Betroffenen zu Dritten, sein Vermögen, seine Einkünfte und Eigentumsverhältnisse.⁴⁵⁶ Auch die Steuernummer eines Steuerpflichtigen zählt zu den geschützten Daten.⁴⁵⁷ Hinsichtlich der Steueridentifikationsnummer sind jedoch die Spezialregelungen zu deren Verwendung und Übermittlung nach § 139b Abs. 2 AO zu beachten.

Das grundlegend erneuerte europäische Datenschutzrecht findet im Bereich der Besteuerung und damit im Anwendungsbereich der europäischen steuerlichen Amtshilfe Anwendung.⁴⁵⁸ Allerdings heißt es in Art. 25 Abs. 1 Amtshilfe-RL, dass die Mitgliedstaaten die hoheitlichen Informationspflichten (Art. 10 und 11 Datenschutz-RL) sowie die Auskunftsrechte der Steuerpflichtigen und die Öffentlichkeit der Datenverarbeitung (Art. 12 und 21 Datenschutz-RL) beschränken können, soweit dies notwendig ist, um die Interessen gemäß Art. 13 Abs. 1 lit. e Datenschutz-RL zu schützen. Die Vorschrift entspricht der datenschutzrechtlichen Öffnungsklausel des Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO und ermöglicht die Einschränkung von Datenschutzrechten,

⁴⁵² Jenny, Plath, Art. 94 DSGVO, Rn 2.

⁴⁵³ Backu, DStR 2017, 2699 (2699).

⁴⁵⁴ Ziebarth, Sydow, Art. 4 DSGVO, Rn 9; Schreiber, Plath, Art. 4 DSGVO, Rn. 4.

⁴⁵⁵ Schreiber, Plath, Art. 4 DSGVO, Rn, 8.

⁴⁵⁶ Ernst, Paal/Pauly, Art. 4 DSGVO, Rn. 14.

⁴⁵⁷ Kordt, Schwarz/Pahlke § 30 AO, Rn. 29.

⁴⁵⁸ Baum, NWB 2017, 3203 (3203); BMF-Schreiben vom 12.01.2018, BStBl. I 2018, 185, T.z. 2; E. 27 zur Amtshilfe-RL.

wenn dies dem allgemeinen öffentlichen Interesse, insbesondere auch den steuerlichen Interessen eines Mitgliedstaates dient.⁴⁵⁹ Bei den in Art. 25 Abs. 1 Amtshilfe-RL genannten Bestimmungen handelt es sich gleichzeitig um die zentralen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren.⁴⁶⁰

1. Informationspflichten der DSGVO

Die Informationspflichten gemäß Art. 10 und 11 Datenschutz-RL entsprechen den Art. 13 und 14 DSGVO. Bei der Erhebung von personenbezogenen Daten im Steuerverwaltungsverfahren muss die Finanzverwaltung, den betroffenen Personen alle sie betreffenden Informationen übermitteln (vgl. dazu im Einzelnen in Teil 2 Kapitel 6 C.

I. Informationspflicht unten)⁴⁶¹

2. Auskunftsrechte der DSGVO

Das Auskunftsrecht nach Art. 12 Datenschutz-RL entspricht Art. 15 DSGVO. Die Steuerpflichtigen haben demgemäß das Recht, von den Finanzbehörden Auskunft darüber zu verlangen, welche sie betreffenden Daten zu welchem Zweck erhoben wurde (vgl. dazu Teil 2 Kapitel 6 C. II. Auskunftsrecht unten).

3. Öffentlichkeit der Datenverarbeitung gemäß DSGVO

Bei Art. 21 Datenschutz-RL handelte es sich um eine Vorstufe des Auskunftsrechts. Von Bedeutung war die Vorschrift insbesondere dort, wo eine Information an die betroffene Person entweder rechtswidrig unterlassen wurde oder noch nicht stattgefunden hatte.⁴⁶² Zu diesem Zweck sah Art. 21 Datenschutz-RL die Führung eines Registers über erfolgte Datenverarbeitungen vor, in dem die entsprechenden Angaben zur Einsichtnahme verfügbar gehalten wurden. Diese Registerpflicht war mit hohem bürokratischem und finanziellem Aufwand verbunden und führte zu keinem besseren Schutz personenbezogener Daten.⁴⁶³ Daher hat der europäische Verordnungsgeber in der DSGVO auf die Fortführung dieser Verpflichtung verzichtet. Mangels einer Art. 21 Datenschutz-RL entsprechenden Bestimmung

⁴⁵⁹ *Peuker*, Sydow, Art. 23 DSGVO;

⁴⁶⁰ *Erkis*, DStR 2018, 161 (163).

⁴⁶¹ *Veil*, Gierschmann/Schlender/Stentzel/Veil, vor Art. 13 und 14 DSGVO,); *Baum*, NWB 2017, 3281 (3281).

⁴⁶² *Brühann*, Grabitz/Hilf, Art. 21 Datenschutz-RL, Rn 5.

⁴⁶³ E. 89 zur DSGVO.

der DSGVO geht der Verweis in Art. 25 Abs. 1 Amtshilfe-RL ins Leere.⁴⁶⁴

III. Weitere Schutzbestimmungen

1. Speicherbegrenzung

Gemäß Art. 25 Abs. 4 Amtshilfe-RL dürfen Daten nur solange gespeichert werden, wie es für die Zwecke der Amtshilfe-RL erforderlich ist, jedoch keinesfalls länger, als es die nationalen Speicherfristen zulassen. Art. 5 Bst. e DSGVO normiert eine Speicherbegrenzung, wonach personenbezogene Daten nur so gespeichert werden dürfen, dass die Identifizierung nur möglich ist, solange es der Verarbeitungszweck erfordert.⁴⁶⁵ Die Höchstdauer der Speicherung ist auf das unbedingt erforderliche Mindestmaß beschränkt.⁴⁶⁶ Konkrete Fristen werden in der DSGVO nicht genannt, sodass die jeweils zulässige Speicherfrist von den Umständen des Einzelfalls abhängt.⁴⁶⁷

2. Sonderregeln beim Finanzkonteninformationsaustausch

Art. 25 Amtshilfe-RL wurde im Hinblick auf den Finanzkonteninformationsaustausch ergänzt, denn in diesem Zusammenhang sind nicht nur Finanzbehörden, sondern auch Finanzinstitute verantwortliche Datenverarbeiter im Sinne von Art. 4 Nr. 7 DSGVO. Als solche informieren auch Finanzinstitute die betroffenen Personen gemäß Art. 25 Abs. 3 Amtshilfe-RL über die Datenerhebung und deren Umfang und weist sie im Vorfeld der Weiterleitung an die Steuerbehörden auf ihre Datenschutzrechte hin. Die Bestimmung, dass Finanzinstitute alle Informationen erteilen müssen, die nach nationalen Umsetzungsakten der Datenschutz-RL vorgesehen sind, ist mit Inkrafttreten der unmittelbar anwendbaren DSGVO hinfällig.

Gemäß Art. 21 Abs. 2 Amtshilfe-RL ist jede natürliche meldepflichtige Person i.S.v. Anhang I Abschnitt VIII D Amtshilfe-RL (vgl. Kapitel 2 B. I. 1. Meldepflicht der Finanzinstitute oben) über eine Sicherheitsverletzung in Bezug auf ihre Daten zu unterrichten, wenn dadurch eine Verletzung oder Beeinträchtigung ihrer personenbezogenen

⁴⁶⁴ Auf welche DSGVO-Bestimmung konkret verweisen sein soll ist mangels einer Entsprechungstabelle im Einzelfall zu ermitteln, vgl. *Pauly*, *Pahl/Pauly*, Art. 94 DSGVO, Rn. 10. Da die Auslegung anhand der Erwägungen zur DSGVO ergibt, dass eine entsprechende Vorschrift nicht länger vorgesehen ist, geht die Verweisung ins Leere.

⁴⁶⁵ *Reimer*, *Sydow*, Art. 5 DSGVO, Rn. 39.

⁴⁶⁶ E. 39 zur DSGVO.

⁴⁶⁷ *Plath*, *Plath*, Art. 5 DSGVO, Rn. 18.

Daten oder ihrer Privatsphäre zu erwarten ist. Diese Spezialvorschrift gilt ausschließlich für natürliche Personen, deren Daten im Wege des Finanzkonteninformationsaustauschs verarbeitet werden. Diese Beschränkung der Vorschrift auf Datenschutzverstöße beim Finanzkonteninformationsaustausch ist nicht nachvollziehbar, da im Wege des regulären automatischen Informationsaustauschs ebenso personenbezogene Daten über natürliche Personen ausgetauscht werden (vgl. Kapitel 2 A. III. Auskunftarten oben).⁴⁶⁸

3. Sonderregeln beim Informationsaustausch über Steuervorbescheide

Neben den allgemeinen Datenschutzbestimmungen des Art. 25 Amtshilfe-RL gilt beim Informationsaustausch über Steuervorbescheide und Vereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung der Grundsatz, dass strengere Datenschutzvorschriften in internationalen Steuerabkommen mit Drittstaaten gemäß Art. 8a Abs. 3 Amtshilfe-RL beim automatischen Informationsaustausch im europäischen Binnenverhältnis beachtet werden. Die Erweiterung des Datenschutzes lediglich beim automatischen Informationsaustausch. Der spontane Informationsaustausch erfolgt im innereuropäischen Verhältnis ausschließlich nach den Grundsätzen von Art. 25 Amtshilfe-RL ungeachtet etwaiger darüber hinausgehender Datenschutzbestimmungen in Steuerabkommen. Dasselbe gilt für den Informationsaustausch auf Ersuchen.

4. Vertraulichkeitspflicht der Kommission

Die Mitgliedstaaten übermitteln der Kommission nach Art. 23 Abs. 2 und 3 Amtshilfe-RL Informationen, anhand denen die Kommission eine Bewertung des Funktionierens der Verwaltungszusammenarbeit auf Grundlage der Amtshilfe-RL vornehmen kann. Insbesondere erstellen die Mitgliedstaaten für die Kommission eine Bewertung der Wirksamkeit des automatischen Informationsaustauschs gemäß den Artikeln 8, 8a und 8aa sowie einen Überblick über die dadurch erzielten Ergebnisse. Art. 23a Abs. 1 Amtshilfe-RL verpflichtet die Kommission zur vertraulichen Behandlung der von den Mitgliedstaaten übermittelten Informationen. Zudem sind die Informationen zweckge-

⁴⁶⁸ Es handelt sich dabei gemäß Art. 8 Abs. 1 Amtshilfe-RL um Informationen über Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit, Aufsichtsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter sowie über Grundeigentum und die daraus erzielten Einkünfte.

bunden und dürfen ausschließlich zur Prüfung der Einhaltung der Amtshilfe-RL durch die Mitgliedstaaten verwendet werden. Nichtsdestotrotz kann die EU-Kommission die übermittelten Informationen an die anderen Mitgliedstaaten weitergeben, da diese nach ihrem nationalen Recht der Geheimhaltungspflicht unterliegen.

5. Geheimhaltungspflicht

Art. 16 Abs. 1 Amtshilfe-RL verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Geheimhaltung sämtlicher Informationen, die sie auf Grundlage der Amtshilfe-RL erhalten. Es gilt dabei der Vertraulichkeitsstandard des jeweiligen nationalen Rechts. Die ausgetauschten Informationen sind zweckgebunden und dürfen nur zur Durchsetzung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten verwendet werden. Dazu gehört auch die Verwendung in Gerichts- und Verwaltungsverfahren.

Gemäß Art. 16 Abs. 2 Amtshilfe-RL entfällt die Zweckbindung bei Zustimmung des übermittelnden Staats, wenn die beabsichtigte Verwendung nach dem Recht des übermittelnden Staats zulässig wäre. Möchte der Empfängerstaat die Informationen an einen dritten Mitgliedstaat weitergeben, ist er gemäß Art. 16 Abs. 3 Amtshilfe-RL verpflichtet, den übermittelnden Staat vorab zu informieren und ihm zehn Arbeitstage Gelegenheit zu geben, seine Zustimmung zu verweigern. Mangels ausdrücklicher Verweigerung gilt die Zustimmung nach Ablauf dieser Frist als erteilt. Als Verweigerungsgründe kommen einzig schützenswerte private und öffentliche Interessen in Betracht.⁴⁶⁹

Umgekehrt kann sich die Empfängerbehörde der übermittelnden Behörde gegenüber auf ihr nationales Steuergeheimnis und den Datenschutz berufen, wenn sie im Anschluss an einen spontanen Informationsaustausch oder an einen Informationsaustausch auf Ersuchen zur Rückmeldung gemäß Art. 14 Abs. 1 Amtshilfe-RL aufgefordert wird.

6. Sonderregeln bei der Übermittlung an Drittstaaten

Art 24 Abs. 2 Amtshilfe-RL erlaubt die Weitergabe der ausgetauschten Informationen an Drittstaaten, wenn der übermittelnde Staat zustimmt und sich das betreffende Drittland zur gegenseitigen Zusam-

⁴⁶⁹ E. 19 f. zur Amtshilfe-RL.

menarbeit verpflichtet hat. Anders als in Art. 16 Abs. 3 Amtshilfe-RL wird in Art. 24 Abs. 2 Amtshilfe-RL keine Zustimmungsfiktion nach Ablauf einer Widerspruchsfrist normiert, sodass die Zustimmung des übermittelnden Staates ausdrücklich erteilt werden muss. Die Anforderungen die an die Zusammenarbeitsverpflichtung der Drittländer gestellt werden sind einzelfallabhängig und gehen aus dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 Amtshilfe-RL nicht hervor. Die Weiterleitung der übermittelten Informationen an Drittländer ist jedoch ein Anliegen der Amtshilfe-RL, sodass die Voraussetzungen nicht allzu hoch sein dürften.⁴⁷⁰

D. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Vorgaben der OECD auf EU-Ebene nicht nur vollständig umgesetzt, sondern teilweise auch verschärft wurden. Die zahlreichen innereuropäischen Informationsaustausch-Tatbestände verdanken ihre Existenz dem Umstand, dass bei Gründung der EU auf jede Vereinheitlichung nationaler Steuervorschriften verzichtet wurde.

Unterschiedliche Steuersätze, Abzugstatbestände und Verfahrensregeln haben den innereuropäischen Steuerwettbewerb verschärft.⁴⁷¹ Die immer umfangreicheren Informationsaustauschpflichten sollen dem nun entgegenwirken. Keine Lösung bietet die Amtshilfe-RL, wenn ein steuerlich relevanter Sachverhalt aufgrund des Informationsaustauschs zwar bekannt wird, aber in den Mitgliedstaaten unterschiedlich behandelt wird. So tauschen EU-Mitgliedstaaten zwar länderbezogene Berichte und Informationen über steuerliche Vorabzusagen und Steuergestaltungen aus, verknüpfen damit aber unterschiedliche Steuerfolgen. Die materiell rechtmäßige Vorabzusage eines EU-Mitgliedstaats kann dem materiellen Steuerrecht eines anderen Mitgliedstaats zuwiderlaufen. Dagegen vermag auch der Informationsaustausch nichts auszurichten.

⁴⁷⁰ E. 18 zur Amtshilfe-RL 2011/16.

⁴⁷¹ So liegt z.B. der Körperschaftsteuersatz bei den Spitzenreitern Belgien und Frankreich bei ca. 33%, wohingegen er in Staaten wie Bulgarien, Irland und Rumänien bei 10% bzw. 12,5% und 16% Prozent liegt. Deutschland liegt mit einem Körperschaftsteuersatz von 15% zuzüglich 5,5% Solidaritätszuschlag und dem kommunal variablen Körperschaftsteuersatz von mindestens 7% im EU-Vergleich im oberen Drittel, vgl. BMF-Bericht „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016“, Stand 31.12.2016, S. 11 ff.

Trotz der erhöhten Transparenz dürften den Staaten jedoch auch nach Kenntniserlangung oftmals die Hände gebunden bleiben. Wer sein Steuersystem nicht zugunsten der Steuerpflichtigen anpassen möchte, bleibt darauf angewiesen, dass andere Staaten ihr Steuersystem verschärfen oder er fällt im Steuerwettbewerb zurück. Günstige steuerliche Rahmenbedingungen sind in einem globalen, mobilen und zunehmend digitalisierten Wirtschaftsumfeld auch innerhalb der EU ein bedeutender Standortfaktor.⁴⁷² Möchte man Gewinnverkürzung und -verlagerung innerhalb der EU wirksam unterbinden, wird man um eine weitgehende Vereinheitlichung der nationalen Steuersysteme ihrer Mitgliedstaaten nicht herumkommen.

Um die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung voranzutreiben, wird in der EU-Kommission an einer Richtlinie für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) gearbeitet.⁴⁷³ Gleichzeitig setzt man mit Initiativen wie dem Richtlinienvorschlag zur öffentlichen Ertragsteuerberichterstattung weiterhin auf Transparenz. Dieser Vorstoß wird jedoch kritisiert. Bei Steuerdaten sei die Gefahr von Fehlinterpretationen und Verhetzungspotential groß. Es drohe ungerechtfertigter Druck auf Unternehmen und Gesetzgeber sowie ein missbräuchlicher Umgang mit den zur Verfügung gestellten Daten. Zudem sei die rechtliche Umsetzung höchst bedenklich.⁴⁷⁴

Dem Datenschutz im steuerlichen Informationsaustausch wird mit Verweisungen der Amtshilfe-RL auf die DSGVO Rechnung getragen. Damit wird klargestellt, dass die Datenschutzrecht auch zugunsten der Steuerpflichtigen und gegenüber den Finanzverwaltungen gelten. Darüber hinaus kennt die Amtshilfe-RL eigene Vertraulichkeits-, Geheimhaltungs- und Speicherbegrenzungsvorschriften.

⁴⁷² Haas/Wünnemann, DStR 2018, 377 (381).

⁴⁷³ Haas/Wünnemann, DStR 2018, 377 (381).

⁴⁷⁴ Bültmann, DStR 2017, 1 (7).

Kapitel 3: Nationale Steuerdatenerhebung und Steuerlicher Informationsaustausch

Der zwischenstaatliche steuerliche Informationsaustausch basiert im Wesentlichen auf Grundlage von Vorgaben der OECD, die von der EU übernommen wurde. Die Richtlinien, in denen die Grundsätze des europäischen steuerlichen Informationsaustauschs normiert werden, müssen gemäß Art. 288 Abs. 3 AEUV von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden. Die Steuerdatenerhebung und die deutschen Regelungen des steuerlichen Informationsaustauschs sind Gegenstand dieses Kapitels.

A. Modernisierte Steuerdatenerhebung und Steuerfestsetzung

Das Besteuerungsverfahren ist ein Massenverfahren. Die manuelle Prüfung jeder einzelnen Veranlagung ist aufgrund von Kostendruck und Personalabbau nicht möglich. Der Gesetzgeber war deshalb seit Langem bemüht, das Besteuerungsverfahren zu automatisieren.⁴⁷⁵ Angesichts der Internationalisierung des Steuerrechts, der Anforderungen des BEPS-Projekts und der entsprechenden Maßnahmen der EU ist ein automatisierter Auskunftsverkehr unverzichtbar geworden.⁴⁷⁶ Deshalb wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BVerfModG) die rechtliche Grundlage für die vollautomatisierte Durchführung des Steuerfestsetzungsverfahrens geschaffen.⁴⁷⁷ Das Gesetzespaket ergänzt die Reformen des Steuerbürokratieabbaugesetzes vom 20.12.2008 und fördert die Elektronifizierung des Steuerverfahrens, das sog. E-Government.⁴⁷⁸ Um mit der fortschreitenden Digitalisierung und Automatisierung Schritt zu halten, soll der Einsatz von Informationstechnologie im Besteuerungsverfahren intensiviert werden.⁴⁷⁹

Die Abgabenordnung hat durch das BVerfModG die wohl umfassendste Änderung seit ihrem Inkrafttreten erfahren.⁴⁸⁰ Ein Anspruch auf Zugriff des Steuerpflichtigen auf seine gespeicherten, personenbezogene Daten war im Diskussionsentwurf zum BVerfModG zunächst vorgesehen, wurde aber schließlich im Hinblick auf die paral-

⁴⁷⁵ Ahrendt, NJW 2017, 537 (537).

⁴⁷⁶ Frotscher, in AO/FGO Erstkommentierung zum BVerfModG, S. 1 Rn. 3.

⁴⁷⁷ Braun Binder, DStZ 2016, 526 (526).

⁴⁷⁸ Seer, StB-Jahrbuch 2016/2017, 539 (540).

⁴⁷⁹ Beckmann, DStR 2017, 971 (972).

⁴⁸⁰ Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577 (1577).

lenen Beratungen zur DSGVO wieder verworfen (vgl. dazu Kapitel 6. Steuerlicher Datenschutz unten).⁴⁸¹

Mit dem BVerfModG wurde der Grundstein gelegt für ein Besteuerungsverfahren, das auf einer automatischen Datenverarbeitung basiert und nicht zwangsläufig der Mitwirkung eines Finanzbeamten bedarf. Dafür wurde der Amtsermittlungsgrundsatz gelockert (vgl. Abschnitt I. Neudefinition des Untersuchungsgrundsatzes unten). Da das datenbasierte Besteuerungsverfahren von der Qualität der verarbeiteten Informationen abhängt, wurden entsprechende Regelungen getroffen (vgl. Abschnitte II. Länderübergreifender Datenaustausch, 1. Datenübermittlung durch Dritte und 2. Vorausgefüllte Steuererklärung unten). Nicht zuletzt ist die gesetzliche Grundlage für die automatisierte Steuerfestsetzung geschaffen worden (vgl. Abschnitt 3. Automatisierter Steuerbescheid unten).

I. Neudefinition des Untersuchungsgrundsatzes

Die Änderung des in § 88 AO verankerten Untersuchungsgrundsatzes gilt als einer der Kernpunkte der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.⁴⁸² Gemäß dem Untersuchungsgrundsatz ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen von Amts wegen.⁴⁸³ Vor der Änderung durch das BVerfModG lag dem Amtsermittlungsgrundsatz die Vorstellung zugrunde, dass jede Steuererklärung von einem Finanzbeamten beurteilt und je nach Sachlage mehr oder weniger intensiv geprüft wird.⁴⁸⁴ Da die manuelle Prüfung bei der vollmaschinellen Veranlagung entfällt, war die Anpassung des Untersuchungsgrundsatzes erforderlich.⁴⁸⁵ Der neugefasste Untersuchungsgrundsatz ermöglicht die vollautomatisierte Bearbeitung von steuerlichen Regelfällen, so dass sich die Finanzbehörden auf Sonderfälle fokussieren können.⁴⁸⁶ Infolgedessen sollen Finanzbehörden ihre Ressourcen effizienter einsetzen können.⁴⁸⁷

⁴⁸¹ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (570).

⁴⁸² Drüen, DB 2018, 11 (12); vgl. Gesetzesbegründung zu § 88 AO n.F.; BR-Drucks. 631/15, S.79 zu Nr. 12.

⁴⁸³ Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler, S. 196, Rn. 988; Birk/Desens/Tappe, Rn. 478.

⁴⁸⁴ Baldauf, DStR 2016, 833 (836).

⁴⁸⁵ Braun Binder, DStZ 2016, 526 (529); Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (540).

⁴⁸⁶ Bruschke, SteuK 2016, 355 (356).

⁴⁸⁷ Seer, Tipke/Kruse, § 88 AO, Rn. 68.

Grundlage für die automatisierte Bearbeitung von typischen Steuerfällen schafft § 88 Abs. 2 AO.⁴⁸⁸ Die Finanzbehörden bestimmen zwar nach wie vor Art und Umfang der Ermittlungen, sie können dabei aber nun auch allgemeine Erfahrungen sowie Überlegungen der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigen.⁴⁸⁹ Anstelle einer umfassenden Ermittlungspflicht wird den Finanzbehörden ein Ermittlungsspielraum eingeräumt.⁴⁹⁰

1. Risikomanagementsysteme (RMS)

Die vollautomatisierte Bearbeitung von Steuererklärungen erfordert den Einsatz von automationsgestützten Risikomanagementsystemen (RMS) im Besteuerungsverfahren. Der Begriff des Risikomanagementsystems ist in der Abgabenordnung nicht legaldefiniert. Allgemein versteht man darunter ein System, das Risikosituationen in regelmäßigen Abständen bewertet, die Ergebnisse kommuniziert und adäquate Bewältigungsmaßnahmen einleitet.⁴⁹¹ Die Risikobewertung erfolgt auf Grundlage sämtlicher Informationen, die den Finanzbehörden zu einem Steuerfall vorliegen, sei es aus Steuererklärungen, bereits ergangenen Steuerbescheiden oder aus Meldungen von sonstigen Beteiligten oder Dritten.⁴⁹²

Die Finanzbehörden können im eigenen Ermessen RMS implementieren, die aufgrund von vordefinierten Risikoparametern prüfungsrelevante Steuerfälle erkennen. Diese werden dann der herkömmlichen Prüfung durch die Finanzbeamten unterzogen.⁴⁹³ Mit § 88 Abs. 5 AO wurde deshalb eine entsprechende Rechtsgrundlage geschaffen, in der die gesetzlichen Mindestanforderungen an das RMS normiert werden.⁴⁹⁴

Durch § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AO wird bestimmt, dass die vom RMS als prüfungsbedürftig identifizierten Fälle weiterhin von Finanzbeamten überprüft werden. Der jeweilige Prüfungsumfang richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls und reicht von einer punktuellen

⁴⁸⁸ vgl. Gesetzesbegründung zu § 88 AO n.F.; BR-Drucks. 631/15, S.82 zu Nr. 12.

⁴⁸⁹ Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler, S. 196, Rn. 988.

⁴⁹⁰ Seer, Tipke/Kruse, § 88 AO, Rn. 8.

⁴⁹¹ Vanini, S. 39.

⁴⁹² Volquardsen, Schwarz/Pahlke, § 88 AO, Rn. 50.

⁴⁹³ Zaumseil, NJW 2016, 2769 (2772); Roser, Beermann/Gosch, § 88 AO, Rn. 59.

⁴⁹⁴ Baldauf, DStR 2016, 833 (836).

Überprüfung zur umfassenden Intensivprüfung.⁴⁹⁵ Nach § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AO muss sichergestellt sein, dass eine Zufallsauswahl regulärer Steuerfälle, die nicht vom RMS herausgefiltert werden, stichprobenartig und vollumfänglich von Finanzbeamten überprüft werden.⁴⁹⁶ Neben der Kontrolle der RMS sollen Steuerpflichtige dadurch von der Manipulation der Risikoparameter abgehalten werden, da sie aufgrund der Stichprobenkontrolle jederzeit mit einer ausführlichen Prüfung rechnen müssen.⁴⁹⁷ Eine Zufallsauswahl von 2 bis 5 Prozent der Fälle wird dabei als ausreichend erachtet.⁴⁹⁸ Die Finanzbeamten sind deshalb gemäß § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AO weiterhin berechtigt, Fälle zu bearbeiten, die nicht vom RMS herausgefiltert werden.

RMS müssen nach § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AO regelmäßig von den obersten Finanzbehörden der Länder oder dem BMF auf ihre Zielerfüllung überprüft werden.⁴⁹⁹

2. Transparenz und Datenschutz

Die Risikoparameter und Kriterien, nach welchen die Fälle vom RMS zur Überprüfung herausgefiltert werden, wurden weder gesetzlich festgelegt noch anderweitig bekannt gegeben, so dass das System der Fallauswahl nicht nachvollzogen werden kann.⁵⁰⁰ Um zu verhindern, dass Steuerpflichtige ihr Erklärungsverhalten am RMS ausrichten, verbietet § 88 Abs. 5 S. 4 AO die Veröffentlichung von Einzelheiten der RMS, soweit dadurch die Gleichmäßigkeit und die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährdet werden könnte.⁵⁰¹ Welche Einzelheiten konkret geheim zu halten sind und welche mangels Gefährdung des Besteuerungsverfahrens veröffentlicht werden dürfen, wird weder im Gesetz noch in der Begründung näher umschrieben. Grundsätzlich sollen Informationen nicht veröffentlicht werden, wenn ihre Bekanntgabe die Funktionsweise der Algorithmen der RMS beeinträchtigt.⁵⁰²

⁴⁹⁵ Seer, Tipke/Kruse, § 88 AO, Rn. 78; vgl. Gesetzesbegründung zu § 88 AO n.F.; BR-Drucks. 631/15, S.83 zu Nr. 12.

⁴⁹⁶ Drüen, DB 2018, 11 (12); Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (549).

⁴⁹⁷ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (549).

⁴⁹⁸ Seer, Tipke/Kruse, § 88 AO, Rn. 77; ders., DStZ 2016, 605 (609).

⁴⁹⁹ Seer, Tipke/Kruse, § 88 AO, Rn. 81.

⁵⁰⁰ Baun Binder, DStZ 2016, 526 (531).

⁵⁰¹ vgl. Gesetzesbegründung zu § 88 AO n.F.; BR-Drucks. 631/15, S.83 zu Nr. 12.

⁵⁰² Baun Binder, DStZ 2016, 526 (531).

Das Rechtsstaatsprinzip verlangt jedoch transparentes Verwaltungshandeln und beschränkt insoweit die Geheimhaltung der Risikoparameter.⁵⁰³ So erfordert willkürfreies Besteuerungsverfahren zumindest die Veröffentlichung der Art der Kriterien, die vom RMS ausgewertet werden, z.B. prüfungsbedürftige Einkunftsarten, Betriebsausgaben, Unternehmensstrukturen, Wirtschaftsgüter oder persönliche Umstände.⁵⁰⁴ Tatsächlich sind jedoch keinerlei Informationen zu den Risikoparametern der RMS veröffentlicht worden. Dementsprechend ist unklar, ob in den RMS auch Kriterien berücksichtigt werden, die für den Steuerpflichtigen günstig sind. Die Berücksichtigung solcher Kriterien ist im Gesetzgebungsverfahren diskutiert worden, mangels Aufnahme in den Gesetzestext und Veröffentlichung der Risikoparameter lässt sich die Umsetzung jedoch nicht beurteilen.⁵⁰⁵ Ohne Veröffentlichung der Risikoparameter ist nicht nachvollziehbar, ob das RMS ausgewogen oder einseitig zulasten der Steuerpflichtigen ausgestaltet ist.⁵⁰⁶ Im Zusammenhang der gemäß § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AO vorgeschriebenen Überprüfung des RMS (vgl. Abschnitt

1. Risikomanagementsysteme (RMS) oben) verhindert die Geheimhaltungsvorgabe, dass die Überprüfungsergebnisse im Anschluss durch die Finanzbehörden oder das BMF öffentlich gemacht werden. Infolgedessen ist eine gerichtliche Überprüfung der RMS faktisch nicht möglich, da weder der Justiz noch der betroffenen Öffentlichkeit überhaupt Anhaltspunkte für eine gerichtliche Überprüfung bekannt werden.⁵⁰⁷

Trotz der Geheimhaltung der konkreten Risikoparameter kann davon ausgegangen werden, dass die RMS personenbezogene Daten auswertet, die erhoben, verarbeitet und gespeichert werden müssen. Die Einteilung von Steuerpflichtigen in bestimmte Risikoklassen kann nicht zuletzt deren Persönlichkeitsrechte tangieren.⁵⁰⁸ Nichtsdestotrotz finden sich keinerlei Vorschriften zur Datenspeicherung oder ein Löschungsanspruch der Steuerpflichtigen.⁵⁰⁹ Nach Auffassung der

⁵⁰³ Seer, Tipke/Kruse, § 88 AO, Rn. 58.

⁵⁰⁴ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (550); ders., DStZ 2016, 605 (608).

⁵⁰⁵ Braun Binder, DStZ 2016, 526 (530).

⁵⁰⁶ Braun Binder, DStZ 2016, 526 (530).

⁵⁰⁷ Braun Binder, DStZ 2016, 526 (531); Höreth/Stelzer, DStZ 2016, 520 (521); Roser, Beermann /Gosch, § 88 AO, Rn. 67.

⁵⁰⁸ Roser, Beermann /Gosch zu § 88 AO, Rn. 62.

⁵⁰⁹ Roser, Beermann /Gosch zu § 88 AO, Rn. 62.

Literatur sollten Steuerpflichtige Auskunftsanspruch haben, wenn ihre personenbezogenen Daten als Risikoparameter herangezogen werden.⁵¹⁰ Nicht zuletzt können RMS bei entsprechender Ausgestaltung grundrechtlich relevant sein, z.B. für Steuerberater (vgl. Teil 2 Kapitel 4 B. I. 2. Steuerliche RMS im Lichte der Berufsfreiheit unten).

II. Länderübergreifender Datenaustausch

Da die deutsche Finanzverwaltung auf mehrere Gebietskörperschaften aufgeteilt ist, bedarf es eines länderübergreifenden Datenaustauschs, damit der Föderalismus nicht zum Vollzugshindernis wird.⁵¹¹ Unklar war, ob der Datenaustausch zwischen den einzelnen Behörden ohne gesetzliche Grundlage rechtmäßig ist.⁵¹² Das BVerfModG hat mit dem neu eingefügten § 88b AO nun eine klarstellende Rechtsgrundlage geschaffen.⁵¹³ Die Vorschrift des § 88b AO sichert den Datenaustausch zwischen den Finanzbehörden der Länder und des Bundes datenschutzrechtlich ab.⁵¹⁴

1. Voraussetzungen

Nach § 88b Abs. 1 AO dürfen gespeicherte Klardaten (ohne Anonymisierung) aus vorausgegangenen Verwaltungsverfahren in Steuer-sachen, Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder aus Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten zum gegenseitigen Datenabruf bereitgestellt werden.⁵¹⁵ Die zuständigen Finanzbehörden dürfen auf solche Daten zum Zwecke der länderübergreifenden Verhütung, Ermittlung und Verfolgung von Steuerverkürzungen zugreifen.⁵¹⁶ Bei Veranlagungssteuern liegt eine Steuerverkürzung vor, wenn die Steuer nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird. Ob das der Fall ist wird durch den Vergleich zwischen der tatsächlichen Ist-Festsetzung und der eigentlichen Soll-Festsetzung bestimmt.⁵¹⁷ Durch die Mitaufnahme der Verhütung von Steuerverkürzungen als Rechtfertigung für den länder-

⁵¹⁰ Seer, Tipke/Kruse, § 88 AO, Rn. 82; Meinert, DFGT 2013, 264 (275).

⁵¹¹ Seer, Tipke/Kruse, § 88b AO, Rn. 2.

⁵¹² Seer, Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 45.

⁵¹³ Bruschke, SteuK 2016, 355 (358).

⁵¹⁴ Seer, Tipke/Kruse, § 88b AO, Rn. 1.

⁵¹⁵ Roser, Beermann/Gosch, § 88b AO, Rn. 1; Kordt, Schwarz/Pahlke, § 88b AO, Rn. 4.

⁵¹⁶ vgl. Gesetzesbegründung zu § 88b AO n.F.; BR-Drucks. 18/8434, S.109 zu Nr. 13 Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577 (1579).

⁵¹⁷ Jäger, Klein, § 370 AO, Rn. 93.

übergreifenden Datenabruf ist der Tatbestand des § 88b AO erweitert worden und lässt Datenabrufe auch aus rein präventiven Zwecken zu.⁵¹⁸ Gemäß § 88b Abs. 1 HS. 1 AO muss es sich jedoch immerhin um Steuerverkürzungsfälle von länderübergreifender, internationaler oder erheblicher Bedeutung handeln. Dadurch erfährt der weite Anwendungsbereich der Vorschrift eine Einschränkung, so dass zumindest reine Bagatellfälle nicht erfasst sind.⁵¹⁹

Im Ergebnis genügt für die Erfüllung des Tatbestands ein anlassloses präventives Interesse an der Verhinderung von vorsatzlosen Steuerminderzahlungen in erheblichem Maße. Ab welcher Intensität von der Erheblichkeit einer Steuerverkürzung auszugehen ist, wird weder im Gesetzestext, noch in der Gesetzesbegründung festgelegt. Faktisch wird es bei der Beurteilung der Erheblichkeit also ausschließlich auf die Einschätzung der handelnden Finanzbehörde ankommen.⁵²⁰ Mangels einer konkreten Definition der Erheblichkeitsschwelle ist nicht zu erwarten, dass in der Verwaltungspraxis auf den Datenabruf wegen Unerheblichkeit der Steuerverkürzung verzichtet wird, da sich die Finanzbeamten kaum Fällen annehmen werden, die sie als unerheblich erachten.

2. Umfang des Datenabrufs

Die Bezeichnung der Vorschrift § 88b AO als „länderübergreifender Datenabruf“ greift zu kurz, denn bei erfüllten Voraussetzungen dürfen die Finanzbehörden die abgerufenen Daten auch automatisiert überprüfen, verwenden und speichern.⁵²¹ Die Vorschrift differenziert nicht nach Art der Daten und bezieht sich unter anderem auch auf personenbezogene Daten. Die deutsche Finanzverwaltung erhält so ein ausdifferenziertes Datenbild der Steuerpflichtigen und kann dank der umfassenden Verwendungsmöglichkeit mittels bestimmter Suchalgorithmen einen Datenabgleich nach bestimmten Wesensmerkmalen vornehmen.⁵²² Dem Digitalisierungsansatz des BVerfModG entsprechend werden die Daten nach § 88b Abs. 2 AO elektronisch zur Verfügung gestellt.⁵²³

⁵¹⁸ Beckmann, DStR 2017, 971 (972).

⁵¹⁹ Roser, Beermann/Gosch, § 88b AO, Rn. 8.

⁵²⁰ Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577 (1579).

⁵²¹ Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577 (1579).

⁵²² Beckmann, DStR 2017, 971 (972).

⁵²³ Beckmann, DStR 2017, 971 (972).

Die weitreichenden Befugnisse, die § 88b Abs. 1 AO den Finanzbehörden einräumt gelten auch für Daten, die durch das Steuergeheimnis des § 30 AO geschützt sind (vgl. Teil 2 Kapitel 5 B. Steuergeheimnis unten).⁵²⁴ Der Schutzbereich des Steuergeheimnisses erstreckt sich u.a. auf sämtliche personenbezogene Daten und fremde Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse.⁵²⁵ Durch § 88b Abs. 1 AO erfährt das Steuergeheimnis eine Einschränkung.⁵²⁶ Nicht zuletzt deshalb wurden verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 88b AO geäußert.⁵²⁷ Der Kritik, es handle sich um eine anlasslose Rasterfahndung⁵²⁸ wird entgegengehalten, dass der Datenabruf zweckgebunden ist an die Bekämpfung von Steuerverkürzung und deshalb verfassungswidrige Vorratsdatensammlung darin zu sehen sei (vgl. dazu Kapitel 4 B. I. Grundrechtsrelevanz der Steuerdatenerhebung unten). Relativiert werden die verfassungsrechtlichen Bedenken dadurch, dass § 88b AO lediglich die Zusammenführung von Daten erlaubt, die bei den Finanzbehörden ohnehin vorhanden sind und seit jeher innerhalb der Finanzverwaltung ausgetauscht wurden.⁵²⁹

III. Automationsgestützte Steuerfestsetzung

Das BVerfModG ermöglicht die vollautomatisierte Festsetzung der Veranlagungssteuern.⁵³⁰ Elektronisch eingehende Steuererklärungen werden nicht länger von einem Finanzbeamten, sondern ausschließlich automationsgestützt bearbeitet.⁵³¹ Nur in Ausnahmefällen werden Steuerfälle noch einer Einzelfallprüfung durch einen Amtsträger unterzogen.⁵³² Durch diesen Paradigmenwechsel soll die Veranlagung beschleunigt und rationalisiert werden.⁵³³

Die Steuerfestsetzung erfolgt vollautomatisch, wenn kein Anlass zur Überprüfung durch einen Finanzbeamten besteht. Nutzt ein Steuerpflichtiger in seiner Steuererklärung das qualifizierte Freitextfeld (vgl.

⁵²⁴ *Bruschke*, SteuK 2016, 355 (358).

⁵²⁵ *Pflaum*, MÜKo StPO, § 30 AO, Rn. 4.

⁵²⁶ *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577 (1579); *Seer*, Tipke/Kruse, § 88b AO, Rn. 2.

⁵²⁷ *Beckmann*, DStR 2017, 971 (975); *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577 (1579).

⁵²⁸ *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577 (1579); *Beckmann*, DStR 2017, 971 (976).

⁵²⁹ *Kordt*, Schwarz/Pahlke, § 88b, Rn. 78.

⁵³⁰ *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (527).

⁵³¹ *Seer*, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (547).

⁵³² *Zaumseil*, NJW 2017, 2769 (2772).

⁵³³ *Braun Binder*, NVwZ 2016, 960 (961); *diess.*, DStZ 2016, 526 (535); *Zaumseil*, NJW 2017, 2769 (2772).

Abschnitt 2. Vorausgefüllte Steuererklärung unten) für Eintragungen oder weichen die Angaben in der Steuererklärung von den Angaben von Dritten (vgl. Abschnitt 1. Datenübermittlung durch Dritte unten) ab, oder wurde ein Steuerfall von einem RMS herausgefiltert (vgl. Abschnitt I. 1.

1. Risikomanagementsysteme (RMS) oben) erfolgt die Einzelfallprüfung.⁵³⁴

1. Datenübermittlung durch Dritte

Der Einsatz von RMS erfordert eine automatisierte Datensammlung der Finanzverwaltung (vgl. Abschnitt I.

1. Risikomanagementsysteme (RMS) oben). Die Funktionsfähigkeit der vollautomatischen Steuerfestsetzung hängt von der Qualität der elektronischen Datenbestände ab.⁵³⁵ Um die Angaben der Steuerpflichtigen zu verifizieren, werden (Vergleichs-) Daten von mitteilungspflichtigen Dritten erhoben.⁵³⁶ Dritte können sämtliche Personen und Stellen sein, die nicht gemäß § 78 AO Beteiligte sind.⁵³⁷ Insbesondere handelt es sich um Einrichtungen wie Versicherungsanbieter, Vorsorgeeinrichtungen, Banken, Vermögensverwalter und Arbeitgeber, deren Mitteilungspflichten in Einzelsteuergesetzen, insbesondere im EStG normiert sind.⁵³⁸

Der neue § 93c AO enthält keine Meldepflicht, aber dafür eine Rahmenregelung, mit der das Meldeverfahren einheitlich normiert wird.⁵³⁹ Zuvor war das Datenübermittlungsverfahren in voneinander abweichenden Regelungen enthalten. Die Daten wurden infolgedessen in unterschiedlichen Formaten und zu unterschiedlichen Zeitpunkten übermittelt, was sowohl bei den meldepflichtigen Dritten als auch bei der Finanzverwaltung zu höherem Verwaltungsaufwand führte.⁵⁴⁰ Werden nun aufgrund einer bestehenden Meldepflicht steuerrelevante Informationen von Dritten an die Finanzbehörden

⁵³⁴ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (548); Braun Binder, DStZ 2016, 526 (528).

⁵³⁵ Roser, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 2; Seer, DStZ 2016, 605 (609).

⁵³⁶ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (557), Baldauf, DStR 2016, 833 (837).

⁵³⁷ Schuster, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93c AO, Rn. 8.

⁵³⁸ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (558); Michaelis, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 232 ff.

⁵³⁹ Roser, Beermann/Gosch zu § 93c AO, Rn. 1; Baldauf, DStR 2016, 833 (837); BT-Drucks. 18/7547, S. 71.

⁵⁴⁰ Volquardsen, Schwarz/Pahlke, § 93c AO, Rn. 1.

übermittelt, folgt die elektronische Datenübermittlung nun dem einheitlichen Standard des § 93c AO, der erstmals für Besteuerungszeiträume oder -zeitpunkte nach dem 31.12.2016 anwendbar ist.⁵⁴¹

a. Übermittlungsverfahren

Datensätze müssen gemäß § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO bis zum 28. bzw. 29. Februar, der dem jeweiligen Besteuerungszeitraum folgt, elektronisch übermittelt werden. Fällt der Besteuerungszeitpunkt nicht auf das Jahresende, beträgt die gesetzliche Übermittlungsfrist zwei Monate. Nach Fristablauf werden mitteilungsbedürftige Daten nachträglich übermittelt, es sei denn, die Ausnahmeregel des § 93c Abs. 2 AO ist einschlägig. Dies ist der Fall, wenn der mitteilungspflichtige Dritte erst nach Ablauf von sieben Jahren nach dem jeweiligen Besteuerungszeitraum bemerkt, dass Daten pflichtwidriger Weise nicht übermittelt wurden.

Der materielle Inhalt der Übermittlungspflicht richtet sich nach den Vorgaben des jeweils einschlägigen Einzelsteuergesetzes.⁵⁴² Nichtsdestotrotz enthält § 93c Abs. 1 Nr. 2 AO einen Katalog mit Mindestinformationen, die standardmäßig zu übermitteln sind. Dabei handelt es sich um Identifikationsangaben der übermittelnden Stellen und der betroffenen Steuerpflichtigen und damit regelmäßig um personenbezogene Daten.⁵⁴³ Deshalb ist der mitteilungspflichtige Dritte gemäß § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO verpflichtet, den Steuerpflichtigen darüber zu informieren, welche Daten er den Finanzbehörden übermittelt. Die Informationsverpflichtung ergibt sich aus dem grundrechtlich geschützten Recht auf informationelle Selbstbestimmung (vgl. Kapitel 4 B. I. Grundrechtsrelevanz der Steuerdatenerhebung unten) und berücksichtigt die Vorgaben von Art. 13 DSGVO (vgl. Kapitel 2 C. II. 1. Informationspflichten der DSGVO oben).⁵⁴⁴

Anders als in der Vergangenheit können Steuerpflichtige und Berater nun erkennen, welche Daten Dritter in die Steuerfestsetzung eingegangen sind.⁵⁴⁵ Auf dieser Grundlage kann der Steuerpflichtige ent-

⁵⁴¹ Seer, Tipke/Kruse zu § 93c AO, Rn. 3; Gläser/Schöllhorn, DStR 2018, 1577 (1578).

⁵⁴² Volquardsen, Schwarz/Pahlke, § 93c AO, Rn. 2.

⁵⁴³ Seer, Tipke/Kruse, § 93c AO, Rn. 20; Roser, Beermann/Gosch, § 93c AO Rn. 10.

⁵⁴⁴ Roser, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 12.

⁵⁴⁵ Baldauf, DStR 2016, 833 (837).

scheiden, ob er das Freitextfeld in seiner Steuererklärung nutzt und so eine Einzelfallprüfung herbeiführt, oder ob er darauf verzichtet und im automatischen Veranlagungsprozess bleibt (vgl. Kapitel 3 A. III. Automationsgestützte Steuerfestsetzung oben).⁵⁴⁶ Die Informationspflicht wird dadurch relativiert, dass keine konkrete Frist vorgegeben ist, innerhalb der die Information erfolgen soll.⁵⁴⁷ Die Information kann sowohl vor, als auch nach Übermittlung der Daten erfolgen, solange ein angemessener zeitlicher Zusammenhang besteht. Unangemessen ist die Information erst dann, wenn sie nach Ablauf der Steuerklärungsfrist erfolgt.⁵⁴⁸

Bei einer fehlerhaften Übermittlung sieht die § 93c Abs. 3 AO vor, dass der Datensatz unverzüglich korrigiert wird, sofern die Fehlerhaftigkeit innerhalb der Siebenjahresfrist parallel zu Abs. 2 AO erfolgt ist. Nach Ablauf dieser Frist entfällt die Korrekturverpflichtung.⁵⁴⁹ § 93c Abs. 1 Nr. 4 AO begründet eine ebenfalls siebenjährige Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht. Bei unrichtiger oder unvollständiger Datenübermittlung drohen den mitteilungsspflichtigen Dritten zwar keine Sanktionen, sie können aber bei erfüllten Voraussetzungen als Haftungsschuldner für die entstehenden Steuerausfälle in Anspruch genommen werden.⁵⁵⁰ Schließlich sind meldepflichtige Dritte nach § 93c Abs. 7 AO verpflichtet, die erhobenen und gespeicherten Daten ausschließlich für die Übermittlung an die Finanzbehörden zu verwenden. Die geltenden datenschutzrechtlichen Grundsätze der DSGVO und der nationalen Gesetzgebung sind dabei zwingend zu beachten.⁵⁵¹

Die Verfahrensregeln des § 93c AO gelten nicht für die Datenübermittlung, nicht zwischen Zoll- und Finanzbehörden und nicht für die Datenübermittlung ausländischer Behörden.⁵⁵² Mit dieser Einschränkung hat der Gesetzgeber die steuerliche Amtshilfe aus dem Anwendungsbereich ausgeklammert. Da in Konstellationen mit ausländischen Dritten ohnehin keine Gesetzgebungskompetenz des deut-

⁵⁴⁶ *Volquardsen*, Schwarz/Pahlke, § 93c AO, Rn. 4; *Roser*, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 12.

⁵⁴⁷ *Roser*, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 11.

⁵⁴⁸ *Schuster*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93c AO, Rn. 19; *Volquardsen*, Schwarz/Pahlke, § 93c AO, Rn. 17.

⁵⁴⁹ *Roser*, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 19.

⁵⁵⁰ *Schuster*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93c AO, Rn. 10.

⁵⁵¹ *Roser*, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 21.

⁵⁵² *Schuster*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93c AO, Rn. 7.

schen Gesetzgebers besteht, ist diese Einschränkung lediglich klarstellender Natur.⁵⁵³

b. Wirkung der Datenübermittlung

Die von Dritten übertragenen Daten gelten nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO als eigene Angaben des Steuerpflichtigen, soweit dieser keine abweichenden Angaben macht.⁵⁵⁴ Aufgrund des uneingeschränkten Untersuchungsgrundsatzes ist die Finanzverwaltung daran ebenso wenig gebunden, wie an die des betroffenen Steuerpflichtigen.⁵⁵⁵ Insbesondere stellt der übermittelte Datensatz keinen verbindlichen Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid des betroffenen Steuerpflichtigen dar.⁵⁵⁶ Tatsächlich ist die ungeprüfte Übernahme im vollautomatisierten Besteuerungsverfahren jedoch der Regelfall, sodass von einer faktischen Bindungswirkung auszugehen ist.⁵⁵⁷ Soweit Daten von Dritten übermittelt werden, kann der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung auf eigene Angaben verzichten. Macht der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung dennoch eigene, von den übermittelten Daten abweichende Angaben, findet eine Einzelfallprüfung statt. Da Angaben von Dritten gemeinhin als zuverlässiger gelten, als die der betroffenen Steuerpflichtigen, besteht das Risiko, dass unzutreffende Daten Dritter zu Lasten der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren übernommen werden.⁵⁵⁸

Zur Gewährleistung des Datenschutzes verpflichtet § 93c Abs. 6 AO die Finanzbehörden, die ihnen von Dritten übermittelten Daten nur zu verarbeiten, wenn dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist.⁵⁵⁹ Eine darüber hinausgehende Verwendung kommt nur mit Einverständnis des betroffenen Steuerpflichtigen in Betracht.⁵⁶⁰

2. Vorausgefüllte Steuererklärung

Zum Zwecke der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens wurde im Januar 2014 die erste Phase der vorausgefüllten Steuererklärung

⁵⁵³ Roser, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 26.

⁵⁵⁴ Gläser/Schöllhorn, DStR 2018, 1577 (1578).

⁵⁵⁵ Roser, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 22.

⁵⁵⁶ Gläser/Schöllhorn, DStR 2018, 1577 (1578).

⁵⁵⁷ Gläser/Schöllhorn, DStR 2018, 1577 (1583).

⁵⁵⁸ Roser, Beermann/Gosch, § 93c AO, Rn. 4; Schuster, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93c AO, Rn. 38; Volquardsen, Schwarz/Pahlke, § 93c AO, Rn. 5.

⁵⁵⁹ Michaelis, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 229.

⁵⁶⁰ Volquardsen, Schwarz/Pahlke, § 93c AO, Rn. 31.

eingeführt.⁵⁶¹ Die vorausgefüllte Steuererklärung wird nicht als Papiervordruck versandt, sondern steht in elektronischer Form zur Verfügung.⁵⁶² Mit dem BVerfModG wurde § 150 AO, der Form und Inhalt der Steuererklärungen regelt, dahingehend geändert, dass elektronische Steuererklärungen nun Vorrang vor Steuererklärungen auf amtlichen Papiervordrucken haben.⁵⁶³ Die Abgabenordnung selbst verpflichtet nicht zur elektronischen Abgabe von Steuererklärungen, jedoch ergibt sich die Verpflichtung aus einigen Einzelsteuergesetzen.⁵⁶⁴ So begründet § 25 Abs. 4 EStG eine Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung für die Gewinneinkunftsarten.⁵⁶⁵ Auch die Gewerbesteuererklärung und die Körperschaftsteuererklärung werden nach § 14a GewStG bzw. nach § 31 Abs. 1a KStG elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt. Steuerpflichtige können ihre Steuererklärungspflicht also nicht nur elektronisch erfüllen, sondern müssen dies oftmals auch.⁵⁶⁶

Die vorausgefüllte Steuererklärung ist ein freiwilliges Angebot, bei dem die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen die Daten, die dem Finanzamt bereits bekannt sind, in der elektronischen Steuererklärung zur Verfügung stellen.⁵⁶⁷ Bei Erstellung seiner Steuererklärung kann der Steuerpflichtige diese Daten dann durch Anklicken übernehmen. Im Ergebnis handelt es sich dabei um eine Eingabehilfe.⁵⁶⁸ Derzeit werden Daten aus Lohnsteuerbescheinigungen, sowie vorhandene Informationen über Lohnersatzleistungen, Rentenleistungen, Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge sowie Vorsorgeaufwendungen vorausgefüllt.⁵⁶⁹ Langfristig darf erwartet werden, dass immer mehr Informationen in den Steuererklärungen voreingetragen werden und die Steuerpflichtigen dementsprechend von ihrer Erklärungsspflicht befreit werden.⁵⁷⁰

⁵⁶¹ BMF, Monatsbericht April 2014, S. 24.

⁵⁶² BMF, Monatsbericht April 2014, S. 25.

⁵⁶³ *Dißars*, Schwarz/Pahlke, § 150 AO, Rn. 6.

⁵⁶⁴ *Dißars*, Schwarz/Pahlke, § 150 AO, Rn. 54.

⁵⁶⁵ *Heuermann*, Blümich, § 25 EStG, Rn. 104.

⁵⁶⁶ *von Freeden*, Kilian/Heussen, Teil 9 Rn. 42.

⁵⁶⁷ *von Freeden*, Kilian/Heussen, Teil 9 Rn. 42.

⁵⁶⁸ *Rätke*, in Klein zu § 150 AO, Rn. 27; BMF, Monatsbericht April 2014, S. 25.

⁵⁶⁹ [https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_\(privatpersonen\)#vast](https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_(privatpersonen)#vast); abgerufen am 2.4.2019.

⁵⁷⁰ *Seer*, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (560); *Volquardsen*, Schwarz/Pahlke, § 93c AO, Rn. 5.

Die Verantwortung für die Richtigkeit der bereitgestellten Daten sowie für die Vollständigkeit der Steuererklärung liegt jedoch weiterhin bei den Steuerpflichtigen.⁵⁷¹ Die vorausgefüllten Eintragungen sollen geprüft und danach entweder übernommen oder durch zutreffende Daten ersetzt werden.⁵⁷² Die angebotenen Eintragungen sind für die Steuerpflichtigen nicht bindend.⁵⁷³ Vielmehr haben sie die Möglichkeit gemäß § 150 Abs. 7 AO in einem gesonderten Freitextfeld eigene Angaben zu machen und den vorausgefüllten Informationen zu widersprechen.⁵⁷⁴ Auch von den Finanzbehörden vorausgefüllte, unrichtige Daten können für den Steuerpflichtigen strafrechtliche Folgen auslösen, wenn er es unterlässt diese zu prüfen und eigene Erklärungen dazu abzugeben.⁵⁷⁵ Nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern auch für seinen Berater besteht darin ein erhebliches Risiko.⁵⁷⁶ Vor diesem Hintergrund reduziert die vorausgefüllte Steuererklärung bislang nur den Aufwand der Finanzverwaltung und stellt für die Steuerpflichtigen noch keine echte Entlastung dar.⁵⁷⁷

3. Automatisierter Steuerbescheid

Steuerbescheide können seit dem BVerfModG automatisch auf Grundlage der auf den Servern der Finanzbehörden gespeicherten Daten ergehen, ohne dass es der Mitwirkung eines Finanzbeamten bedarf.⁵⁷⁸ Als entsprechende Ermächtigungsgrundlage wurde § 155 Abs. 4 AO durch das BVerfModG eingefügt.⁵⁷⁹

a. Funktionsweise

Die Finanzbehörden können gestützt auf § 155 Abs. 4 AO Steuerfestsetzungen, Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen auf Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen ausschließlich automationsgestützt vornehmen oder ändern. Gemäß § 155 Abs. 4 S. 3 AO findet eine Einzelfallprüfung statt, wenn der Steuerpflichtige in seiner

⁵⁷¹ Rätke, Klein, § 150 AO, Rn. 27.

⁵⁷² BR-Drucks. 631/15, 60.

⁵⁷³ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (560).

⁵⁷⁴ Dißars, Schwarz/Pahlke, § 150 AO, Rn. 59.

⁵⁷⁵ Volquardsen, Schwarz/Pahlke, § 93c AO, Rn. 5.

⁵⁷⁶ Eichhorn, DStR 2013, 2722 (2723).

⁵⁷⁷ Gräber, in Süddeutsche Zeitung v. 10.09.2014, <https://www.sueddeutsche.de/geld/vorausgefuellte-steuererklaerung-von-wegen-einfacher-1.1945610>, abgerufen am 02.04.2019.

⁵⁷⁸ Seer, DStZ 2016 605 (607).

⁵⁷⁹ BMF-Schreiben vom 01.05.2018; BStBl 2018 I S. 607 (611).

Steuererklärung eigene Angaben gemacht hat.⁵⁸⁰ Der automatische Steuerbescheid muss nicht zwangsläufig basierend auf der elektronischen Steuererklärung ergehen. Auch sonstige digitale Daten der Finanzverwaltung, z.B. Scans von herkömmlich eingereichten Steuererklärungen können zur Erzeugung von automatischen Steuerbescheiden herangezogen werden.⁵⁸¹

Rechtlich unterscheidet sich der vollautomatische Steuerbescheid nicht von personell erlassenen Steuerbescheiden und unterliegt denselben Verfahrensregeln.⁵⁸² Ungeachtet der Automation handelt es sich bei dem Steuerbescheid also weiterhin um einen regulären Verwaltungsakt.⁵⁸³ Der Steuerverwaltungsakt ist in § 118 AO legaldefiniert als hoheitliche Maßnahme einer Behörde auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts zur unmittelbaren, nach außen gerichtete Regelung eines Einzelfalls.⁵⁸⁴ Eine Maßnahme ist die verwaltungsrechtliche Willenserklärung, die final auf eine Rechtsfolge gerichtet ist.⁵⁸⁵ Beim vollständig automationsgestützten Erlass eines Verwaltungsakts tritt das von der Finanzbehörde autorisierte und eingesetzte Programm an die Stelle des unmittelbar entscheidenden Amtsträgers.⁵⁸⁶ Mit Beendigung des maschinellen Verfahrens gilt die behördliche Willensbildung nach § 155 Abs. 4 S. 4 AO als abgeschlossen.

b. Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich der automationsgestützten Steuerverwaltungsakte erstreckt sich nach § 155 Abs. 4 S. 1 AO auf Steuerfestsetzungsbescheide und auf damit zusammenhängende Anrechnungen und Vorauszahlungen. Derartige Steuerverwaltungsakte können nach § 155 Abs. 4 S. 2 Nr. 1 AO vollautomatisiert erlassen, berichtigt, zurückgenommen, widerrufen, aufgehoben und geändert werden. Zudem können sie gemäß § 155 Abs. 4 S. 2 Nr. 2 AO auch mit Nebenbestimmungen versehen werden. Da Nebenbestimmungen gemäß § 120 AO im behördlichen Ermessen liegen, können sie nur dann im automatisierten Verfahren ergehen, wenn eine entsprechende Weisung des BMF oder der obersten Landesfinanzbehörden

⁵⁸⁰ *Güroff*, Beermann/Gosch, § 155 AO, Rn. 43.2; *Seer*, DStZ 2016 605 (608).

⁵⁸¹ *Seer*, Tipke/Kruse, § 155 AO, Rn. 44.

⁵⁸² *Seer*, Tipke/Kruse, § 155 AO, Rn. 44.

⁵⁸³ *Seer*, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (548).

⁵⁸⁴ *Frotscher*, Schwarz/Pahlke, § 155 AO, Rn. 84.

⁵⁸⁵ *Firtsch*, Koenig, § 118 AO, Rn. 11.

⁵⁸⁶ *Frotscher*, Schwarz/Pahlke, § 155 AO, Rn. 84.

vorliegt. Bei einem auf Null reduzierten Ermessen sollen Nebenbestimmungen, die faktisch als gebundene Entscheidung ergehen ebenfalls in den Anwendungsbereich von § 155 Abs. 4 AO fallen.⁵⁸⁷ Auch bei sonstigen Ermessenentscheidungen müsste eine Ermessensreduzierung auf Null vorliegen, damit der Verwaltungsakt vollautomatisch ergehen kann.⁵⁸⁸ Anderenfalls würde ein Ermessensausfall vorliegen. Selbst bei Konstellationen des intendierten Ermessens ist die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls erforderlich, sodass auch diese Entscheidungen nicht automatisch ergehen können.⁵⁸⁹

B. Rechtsgrundlagen des Steuerlichen Informationsaustauschs

Die Transparenzinitiativen des BEPS-Projekts und der EU haben Eingang in die deutsche Rechtsordnung gefunden.⁵⁹⁰ Die Rechtsgrundlagen finden sich zum einen in der steuerlichen Amtshilfenvorschrift § 117 AO (vgl. Abschnitt I. Informationsaustausch unten) und im EUAHiG (vgl. II. Informationsaustausch nach dem EUAHiG unten), das im Zuge der europäischen Transparenzinitiativen einige Anpassungen erfahren hat.⁵⁹¹

I. Informationsaustausch nach der Generalnorm § 117 AO

Die zentrale Vorschrift des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs ist § 117 AO. Auf Basis dieser Ermächtigungsnorm erfolgt der Informationsaustausch im Rahmen der deutschen DBA (vgl. Kapitel 1 B. II. Doppelbesteuerungsabkommen mit Auskunftsklausel oben) und TIEA-Abkommen (vgl. Kapitel 1 B I. 1. TIEA-Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch oben) sowie auf Grundlage des Multilateralen Übereinkommens (vgl. Kapitel 1 B. I. 2. Das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen oben).⁵⁹² Der zwischenstaatliche Informationsaustausch ist lediglich ein Teilbereich des Regelungsgegenstandes von § 117 AO. Die darin geregelte zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe umfasst auch Maßnahmen wie Auslandszu-

⁵⁸⁷ *Güroff*, Beermann/Gosch, § 155 AO, Rn. 41.2; *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (527).

⁵⁸⁸ *Frotscher*, Schwarz/Pahlke, § 155 AO, Rn. 89.

⁵⁸⁹ *Helbich*, DStR 2017, 574 (577).

⁵⁹⁰ *Kraft/Ditz/Heider*, DB 2017, 2243 (2243).

⁵⁹¹ BMF-Merkblatt vom 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Ziff. 1.3.4.; *Klaproth*, Schwarz/Pahlke, § 117 AO, Rn. 7, 10.

⁵⁹² *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 7.

stellungen oder die Beitreibung von Steuerforderungen im Ausland.⁵⁹³

1. Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Informationshilfe

Nach 117 Abs. 1 AO können deutsche Finanzbehörden die Amtshilfe ausländischer Behörden in Anspruch nehmen. Die Inanspruchnahme setzt keine völkerrechtliche Grundlage voraus, soll aber bei Fehlen einer solchen auf Fälle von besonderer Bedeutung beschränkt werden.⁵⁹⁴ Auch etwaige schutzwürdige Interessen der informationsbetroffenen Steuerpflichtigen und das Steuergeheimnis des § 30 AO stehen den Amtshilfeersuchen der deutschen Finanzbehörden nicht entgegen, eine Güterabwägung ist jedoch geboten (vgl. Teil 2 Kapitel 4 B. II. 2. Informationsaustausch aufgrund europäischer Vorschriften unten). Eine Verpflichtung ausländischer Finanzbehörden zum Informationsaustausch besteht jedoch nur, wenn ein völkerrechtliches Abkommen eine solche vorsieht.⁵⁹⁵

Zuständig für die Stellung von Auskunftersuchen ist das BZSt, das auf Anregung der jeweiligen Finanzbehörde tätig wird.⁵⁹⁶ Die Auskünfte, um die ersucht wird, müssen gemäß den allgemeinen Amtshilfenvorschriften der § 111 ff. AO für die Durchführung der Besteuerung erforderlich sein. Die Erforderlichkeit ist nach Auffassung des BFH bereits gegeben, wenn die Finanzbehörde mit vertretbaren Erwägungen zu der Einschätzung gelangt, dass der Sachverhalt steuerliche Auswirkung haben kann.⁵⁹⁷ Der Subsidiaritätsgrundsatz gebietet zudem, dass die ersuchende Finanzbehörde nicht im Stande sein darf, die Amtshandlung selbst durchzuführen.⁵⁹⁸ Zur Erfüllung des Amtshilfeersuchens benötigen ausländische Behörden gewisse Grundinformationen, die ihnen im Rahmen des Gesuchs mitgeteilt werden. Die Erteilung dieser Informationen unterliegen nicht dem Steuergeheimnis (vgl. Kapitel 5 B. II. Einschränkung der Rechtfertigungsgründe unten). Die Schutzbestimmungen des § 117 Abs. 3 Nr.

⁵⁹³ *Michaelis*, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 383.

⁵⁹⁴ BMF-Merkblatt vom 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Ziff. 1.3.5.; *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 21.

⁵⁹⁵ *Klaproth*, Schwarz/Pahlke, §117 AO, Rn. 30; BMF-Merkblatt vom 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Ziff. 1.3.5.

⁵⁹⁶ *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 2.5

⁵⁹⁷ vgl. BFH/NV 2012, S. 1089.

⁵⁹⁸ *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 4; *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 22.

2 u. 4 AO, die bei der Gewährung von Amtshilfe gelten, nämlich die Verwendungsbeschränkung und die Wahrung der Interessen der Steuerpflichtigen, gelten jedoch analog.⁵⁹⁹

§ 117 Abs. 4 S. 3 AO vermittelt betroffenen Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit Amtshilfeersuchen ausländischer Behörden an Deutschland ein Anhörungsrecht, das umgekehrt aber nicht bei deutschen Ersuchen an ausländische Behörden gilt. Ein Anhörungsrecht lässt sich aber in entsprechender Anwendung der allgemeinen Anhörungsbestimmung des § 91 AO herleiten.⁶⁰⁰ Bei drohender Zweckvereitelung des Ersuchens kann das Anhörungsrecht des betroffenen Steuerpflichtigen eingeschränkt werden (vgl. Teil 2 Kapitel 5. A. Gewährung rechtlichen Gehörs beim Informationsaustausch unten).⁶⁰¹

2. Gewährung der zwischenstaatlichen Informationshilfe

a. Verpflichtender Informationsaustausch

Anders als die Inanspruchnahme des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs erfolgt die Erteilung von Auskünften durch die deutschen Finanzbehörden nach § 117 Abs. 2 AO grundsätzlich nur bei Vorliegen einer entsprechenden Rechtsgrundlage. Als solche kommen völkerrechtliche Vereinbarungen wie DBA, TIEA, oder die Amtshilfe-RL in Betracht.⁶⁰² Um die ersuchte Auskunft erteilen zu können, stellen die inländischen Finanzbehörden in demselben Umfang Ermittlungen an, in dem sie dies auch in eigenen Verfahren täten.⁶⁰³ Dabei sind die Finanzbehörden auf die Befugnisse beschränkt, die ihnen nach inländischem Recht zustehen.⁶⁰⁴

Nach § 117 Abs. 4 S. 3 AO gelten bei der Übermittlung von Informationen an ausländische Behörden für inländische Betroffene die Anhörungsrechte des § 91 AO entsprechend (vgl. Teil 2 Kapitel 5 I. Anhörungsrecht nach § 117 Abs. 4 S. 3 AO unten).⁶⁰⁵

⁵⁹⁹ Klaproth, Schwarz/Pahlke, §117 AO, Rn. 32.

⁶⁰⁰ Klaproth, Schwarz/Pahlke, §117 AO, Rn. 33.

⁶⁰¹ Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 24.

⁶⁰² Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 30.

⁶⁰³ BMF-Merkblatt vom 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Ziff. 5.2.1.

⁶⁰⁴ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 18.

⁶⁰⁵ Rätke, Klein zu § 117 AO, Rn. 63.

b. Kulanzauskünfte

Neben dem verpflichtenden Informationsaustausch erlaubt § 117 Abs. 3 AO den zwischenstaatlichen Informationsaustausch ohne völkerrechtliche Grundlage in Form der Kulanzauskunft.⁶⁰⁶ Solche werden ausschließlich auf Ersuchen einer ausländischen Finanzbehörde erteilt. Spontane Kulanzauskünfte ohne vorheriges Ersuchen sind vom Anwendungsbereich der Vorschrift nicht erfasst und stellen deshalb eine Verletzung des Steuergeheimnisses dar.⁶⁰⁷ Ob die Erteilung von Kulanzauskünften auch in Betracht kommt, wenn mit einem Staat eine völkerrechtliche Vereinbarung i.S.v. § 117 Abs. 2 AO besteht, ist umstritten.⁶⁰⁸ Kulanzauskünfte sollen grundsätzlich nicht dazu eingesetzt werden, um Ausnahmen vom zwischenstaatlichen Informationsaustausch in völkerrechtlichen Vereinbarungen zu unterlaufen. Deshalb ist im Einzelfall zu ermitteln, inwiefern bestehende aber nicht einschlägige völkerrechtliche Vereinbarungen über den Informationsaustausch darüber hinausgehende Kulanzauskünfte ausschließen.⁶⁰⁹

Kulanzauskünfte dürfen im Ermessen der Finanzbehörden unter den kumulativen Voraussetzungen von § 117 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 - 4 AO erteilt werden.⁶¹⁰ Zunächst muss die Gegenseitigkeit der Erteilung solcher Auskünfte verbürgt sein. Der ersuchende Staat muss rechtlich und tatsächlich in der Lage sein, vergleichbare Auskunftersuchen inländischer Finanzbehörden zu erfüllen.⁶¹¹ Außerdem muss das Steuergeheimnis gewährleistet sein. Der ersuchende Staat muss deshalb gewährleisten, dass die zu erteilenden Auskünfte ausschließlich für Zwecke des Besteuerungs- oder Steuerstrafverfahrens verwendet werden. Nimmt die ausländische Behörde zusätzlich nicht steuerliche Aufgaben wahr, wie z.B. Devisen- oder Preisüberwachung, fehlt die erforderliche Zweckbindung (vgl. Teil 2 Kapitel 5 B. III. Schutzzumfang beim internationalen Informationsaustausch unten).⁶¹²

⁶⁰⁶ *Michaelis*, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 394.

⁶⁰⁷ *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 20.

⁶⁰⁸ *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 50.

⁶⁰⁹ *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 19.

⁶¹⁰ *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 28.

⁶¹¹ *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 21.

⁶¹² *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 54; *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 22.

Weiterhin muss der ersuchende Staat im Einzelfall bereit sein, im Verständigungswege eine etwaige Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁶¹³ Die Auskunftserteilung darf zudem keine wesentlichen Interessen des Bundes oder der inländischen Beteiligten beeinträchtigen.⁶¹⁴ Ein wesentliches Interesse besteht in der Beachtung des *ordre public*. Dieser steht dem Verstoß gegen Grundrechte (z.B. das allgemeine Persönlichkeitsrecht) entgegen sowie der Verwendung von Auskünften für Zwecke, die der deutschen Rechtsordnung widersprechen. Letzteres läge vor, wenn mittels der Besteuerung politische Verfolgung oder Enteignung betrieben würde.⁶¹⁵ Die Beeinträchtigung von Berufsgeheimnissen wie Handels-, Industrie- und Gewerbegeheimnissen und Geschäftsverfahren steht dem Informationsaustausch nur entgegen, wenn mit deren Offenbarung ein erheblicher Schaden entsteht. Dies ist der Fall, wenn die Gefahr besteht, dass Dritte von der geschützten Information Kenntnis erlangen und daraus erhebliche wirtschaftliche Vorteile zulasten des inländischen Beteiligten ziehen können.⁶¹⁶

II. Informationsaustausch nach dem EUAHiG

Zur Umsetzung der Amtshilfe-RL wurde mit dem EU-Amtshilfegesetz⁶¹⁷, „EUAHiG“, das entsprechende Transformationsgesetz geschaffen (siehe dazu Kapitel 2 A. Die Amtshilferichtlinie der Europäischen Union oben). Das BZSt übernimmt als zentrales Verbindungsbüro gemäß § 3 Abs. 2 EUAHiG die Kommunikation mit inländischen und ausländischen Behörden, die Prüfung eingehender und ausgehender Auskunftersuchen und von Spontanauskünften sowie die Abwicklung des automatischen Informationsaustauschs.⁶¹⁸ Der zwischenstaatliche Informationsaustausch wird zur Vermeidung von Sprachbarrieren mit mehrsprachigen elektronischen Standardformblättern abgewickelt.⁶¹⁹

⁶¹³ Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 55; Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 23.

⁶¹⁴ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 24.

⁶¹⁵ Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 56; Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 25.

⁶¹⁶ Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 57; Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 26.

⁶¹⁷ BGBl. 2013, I S. 1809.

⁶¹⁸ Haug, DStZ 2016, 850 (856); Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 117; Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 41; BMF-Merkblatt vom 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Ziff. 1.5.1.1.

⁶¹⁹ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 87; BMF-Merkblatt vom 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Ziff. 9.

1. Anwendungsbereich

Wird die Amtshilfe-RL als Rechtsgrundlage des Informationsaustauschs innerhalb der EU herangezogen, richtet sich der Informationsaustausch auf nationaler Ebene nach dem EUAHiG.⁶²⁰ Insoweit sind die Bestimmungen des EUAHiG *leges speciales* zu § 117 AO, der nur dann Anwendung findet, wenn das EUAHiG keine entsprechende Regelung enthält.⁶²¹ Bestehen zwischen EU-Mitgliedstaaten DBA oder TIEA-Abkommen, können diese anstelle der Amtshilfe-RL als Rechtsgrundlage des Informationsaustauschs herangezogen werden. Dies bietet sich an, wenn der Anwendungsbereich der bilateralen Abkommen breiter ist als der der Amtshilfe-RL. In diesem Fall ist § 117 AO die einschlägige nationale Ermächtigungsnorm.⁶²² Grundsätzliche Voraussetzung des steuerlichen Informationsaustauschs ist nach § 1 Abs. 1 EUAHiG, dass die betreffende Auskunft in Steuersachen voraussichtlich erheblich ist. Dies ist der Fall, wenn die Information Auswirkungen auf eine Steuerfestsetzung oder Erhebung hat. Finanzbehörden beurteilen dies im Vorfeld des Informationsaustauschs anhand des fremden materiellen Steuerrechts des jeweiligen Empfängerstaats. Die Anforderungen sind daher gering. Bereits die mögliche Erheblichkeit aus *ex-ante*-Sicht genügt. Unzulässig sind lediglich Beweisausforschungen, sog. „Fishing Expeditions“.⁶²³

Der Anwendungsbereich des EUAHiG erstreckt sich gemäß § 1 Abs. 1 u. 2 EUAHiG auf jede Art von Steuern, die in den Mitgliedstaaten erhoben werden. Ausgenommen sind jedoch u.a. Zölle, die Umsatzsteuer und sonstige harmonisierte Verbrauchsteuern. Der Anwendungsbereich ist insoweit enger als der des § 117 AO.⁶²⁴

Das EUAHiG ist durch entsprechende Änderungsgesetze⁶²⁵ an die Änderungsrichtlinien der Amtshilfe-RL DAC 2 (vgl. Abschnitt C. I. Finanzkonten-Informationsaustausch unten), DAC 3 (vgl. Ab-

⁶²⁰ BMF-Merkblatt vom 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Ziff. 1.3.1.

⁶²¹ *Michaelis*, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 400

⁶²² Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 17; Klaproth, Schwarz/Pahlke, §117 AO, Rn. 30.

⁶²³ *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 37.

⁶²⁴ *Klaproth*, Schwarz/Pahlke, §117 AO, Rn. 5, 28.

⁶²⁵ Mit dem Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze vom 21.12.2015 (BGBl. 2015, I S. 2531) und dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen vom 20.12.2016 (BGBl. 2016, I S. 3000).

schnitt C. II. Informationsaustausch bei Vorbescheiden unten) und DAC 4 (vgl. Abschnitt C. III. Informationsaustausch bei der Verrechnungspreisdokumentation unten) angepasst worden. Eine Anpassung an die DAC 5 war infolge ihres Regelungsgegenstands nicht erforderlich. Die zu erwartende Anpassung an die DAC 6 steht noch aus (vgl. Abschnitt C. IV. Gesetzesentwurf zur Meldepflicht von Steuergestaltungen unten).

2. Einzelne Bestimmungen des EUAHiG

a. Inanspruchnahme der europäischen Informationshilfe

Gemäß § 6 EUAHiG sind deutsche Finanzbehörden berechtigt, die Finanzbehörden anderer EU-Mitgliedstaaten um Auskunftserteilung zu ersuchen. § 6 EUAHiG setzt Art. 5 Amtshilfe-RL um. Demnach übermittelt die Finanzbehörde ihr Ersuchen an das BZSt. Nach Prüfung von Zulässigkeit und Vollständigkeit leitet das BZSt das Ersuchen an den betreffenden Mitgliedstaat weiter. Der Subsidiaritätsgrundsatz der Amtshilfe ist in § 6 Abs. 2 EUAHiG verankert. Wie unter dem Regime des § 117 Abs. 1 AO ist die Inanspruchnahme der Amtshilfe gestützt auf § 6 EUAHiG auch nur dann zulässig, wenn zuvor sämtliche nach der deutschen Abgabenordnung zur Verfügung stehende Ermittlungsmaßnahmen ausgeschöpft worden sind.⁶²⁶ Das Verfahren der Auskunftsbeschaffung und -erteilung durch den ersuchten Mitgliedstaat bestimmt sich nach dem nationalen Recht des jeweiligen Mitgliedstaats.⁶²⁷ Spontanauskünfte, die aus anderen Mitgliedstaaten ohne vorheriges Ersuchen an Deutschland übermittelt werden, leitet das BZSt gemäß § 9 EUAHiG innerhalb einer Woche an das zuständige deutsche Finanzamt weiter.

b. Gewährung der europäischen Informationshilfe

aa. Erteilung von Auskünften auf Ersuchen

Die Übermittlung von Informationen an ersuchende ausländische Finanzbehörden ist in § 4 EUAHiG geregelt. Als Gegenstück zur Vorschrift zur Inanspruchnahme von Amtshilfemaßnahmen des § 6 EUAHiG setzt § 4 EUAHiG die Gewährung von Amtshilfe und damit den zweiten Aspekt von Art. 5 Amtshilfe-RL in deutsches Recht um. Nach § 4 Abs. 1 EUAHiG werden Auskünfte i.S.v. § 1 Abs. 1 EUAHiG (vgl. Abschnitt 1. Anwendungsbereich des EUAHiG oben)

⁶²⁶ Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 265a.

⁶²⁷ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 59.

auf Ersuchen über das BZSt an ausländische Finanzbehörden der EU-Mitgliedstaaten übermittelt. Auskunftersuchen können sich sowohl auf individuelle Steuerpflichtige, als auch auf eine über gewisse Merkmale definierte Gruppe von Steuerpflichtigen beziehen.⁶²⁸

Gemäß § 4 Abs. 3 EUAHiG darf das BZSt keine Auskünfte erteilen, wenn die zur Auskunftserteilung notwendigen Ermittlungen nach deutschem Recht nicht vorgenommen werden dürfen (Nr. 1), der ersuchende Mitgliedstaat den Subsidiaritätsgrundsatz missachtet und die ihm zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft (Nr. 2), wenn dadurch ein Berufsgeheimnis tatsächlich preisgegeben würde (Nr. 3) oder bei Gefährdung der öffentlichen Sicherheit (Nr. 4).⁶²⁹ Werden diese Auskunftsverbote, die aus Art. 17 Amtshilfe-RL übernommen wurden, missachtet, wird das strafbewehrte Steuergeheimnis verletzt (vgl. Teil 2 Kapitel 5 B. Steuergeheimnis unten).⁶³⁰ Bei fehlender Gegenseitigkeit der Amtshilfe durch Unvermögen auf Seiten des ersuchenden Mitgliedstaats besteht gemäß § 4 Abs. 4 EUAHiG zwar kein Auskunftsverbot, es steht dem BZSt aber frei, die Auskunftserteilung zu verweigern.⁶³¹

Nationale Schutznormen zugunsten von Finanzinstituten, Bevollmächtigten, Vertretern, Treuhändern oder Anteilseignern, stehen dem innergemeinschaftlichen Auskunftsaustausch gemäß § 4 Abs. 5 EUAHiG jedoch nicht im Wege.⁶³² § 4 Abs. 5 EUAHiG setzt Art. 18 Abs. 2 Amtshilfe-RL um, der seinerseits der Auskunftsklausel Art. 26 Abs. 5 des DBA-MA der OECD entspricht.⁶³³ Das BZSt prüft ausländische Auskunftersuchen auf etwaige Auskunftsverbote oder Auskunftsverweigerungsrechte und leitet sie anschließend an die zuständigen Finanzbehörden weiter. Diese sind aufgrund der Amtshilfe-RL verpflichtet, alle zulässigen Ermittlungen durchzuführen um das Auskunftsgesuch zu erfüllen.⁶³⁴ Anschließend übermittelt das BZSt die Informationen gemäß § 5 Abs. 1 EUAHiG innerhalb von sechs Monaten an die ersuchende Behörde (die Frist entspricht Art. 7 Amtshilfe-RL, vgl. Kapitel 2 A. III. Auskunftsarten oben).

⁶²⁸ Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 128.

⁶²⁹ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 48.

⁶³⁰ Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 248.

⁶³¹ Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 256.

⁶³² Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 50.

⁶³³ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 50

⁶³⁴ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 46.

Eine Anhörung des Steuerpflichtigen oder der sonstigen Beteiligten ist bei der Leistung von Amtshilfe gestützt auf das EUAHiG gemäß § 117 Abs. 4 S. 3 AO nicht vorgeschrieben.

bb. Erteilung von Spontanauskünften

Inländische Finanzbehörden können gemäß § 8 Abs. 1 EUAHiG dem BZSt Informationen übermitteln, die ihrem Ermessen nach für andere Mitgliedstaaten nützlich sein können, weil sie dort zu einer Besteuerung führen. Das BZSt entscheidet dann wiederum nach pflichtgemäßem Ermessen darüber, ob es die Informationen an den betreffenden Mitgliedstaat weiterleitet. Ob die Besteuerung in dem anderen Mitgliedstaat gestützt auf die übermittelten Informationen tatsächlich stattfindet, ist unerheblich.⁶³⁵ Als Faustregel ist eine Information für einen anderen Mitgliedstaat dann von Nutzen, wenn dieser in Kenntnis des Sachverhalts ein Auskunftersuchen stellen würde.⁶³⁶ Auch Spontanauskünfte werden gemäß § 17 EUAHiG elektronisch mittels Standardformblättern übermittelt.⁶³⁷

Neben den sog. freiwilligen Spontanauskünften enthält § 8 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 EUAHiG einen Katalog bestimmter Sachverhaltskonstellationen, in denen Spontanauskünfte nicht nur erteilt werden können, sondern müssen.⁶³⁸ Besteht eine Übermittlungspflicht, muss diese gemäß § 8 Abs. 3 EUAHiG spätestens innerhalb eines Monats nach Kenntniserlangung erfüllt werden. Eine spontane Übermittlungspflicht besteht, wenn die Vermutung einer Steuerverkürzung im Sinne der deutschen Rechtsordnung nach § 370 AO in einem anderen Mitgliedstaat naheliegt (Nr. 1). Tatsächliche Anhaltspunkte sind nicht erforderlich.⁶³⁹ Weiter besteht eine Übermittlungspflicht, wenn es in einem anderen Mitgliedstaat durch eine inländische Steuervergünstigung zu einer Besteuerung oder Steuererhöhung kommen könnte (Nr. 2). Auch Dreiecksgeschäfte, bei denen ein deutscher Steuerpflichtiger und ein in einem anderen Mitgliedstaat Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen über einen Drittstaat abwickeln (z.B. durch den Einsatz von Briefkastenfirmen in Niedrigsteuerländern) und

⁶³⁵ *Söhn*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 274; *Rätke*, Klein, § 118 AO, Rn. 168, aus der Rechtsprechung zu der Vorgängerbestimmung Art. 2 Abs. 2 EGAHiG folgend; vgl. BFH BStBl. 1992, 645; EFG 2008, 1177.

⁶³⁶ *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 62.

⁶³⁷ *Söhn*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 272.

⁶³⁸ *Zöllner*, Koenig, § 117 AO, Rn. 62.

⁶³⁹ *Rätke*, Klein, § 118 AO, Rn. 173.

dadurch möglicherweise Steuervorteile generieren, erfordern zwingend eine Spontanauskunft (Nr. 3).⁶⁴⁰ Dasselbe gilt bei einer möglichen Steuerersparnis durch konzerninterne Gewinnverlagerungen (Nr. 4). Die spontane Übermittlungspflicht gilt gegenüber allen Mitgliedstaaten, die möglicherweise negativ davon betroffen sind (Nr. 5).⁶⁴¹ Die Anforderungen an die Wahrscheinlichkeit der negativen steuerlichen Auswirkungen sind gering.⁶⁴²

cc. Automatischer Informationsaustausch

§ 7 EUAHiG regelt den automatischen Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten und setzt Art. 8 Abs. 1 Amtshilfe-RL um. Die darin genannten Informationen über in anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen werden seit dem 1. Januar 2015 automatisch übermittelt.⁶⁴³ Dazu gehören Informationen über Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen, bestimmte Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter sowie über unbewegliches Vermögen und über Einkünfte daraus. Definiert wird der automatische Informationsaustausch gemäß § 2 Abs. 2 EUAHiG als systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen an einen anderen Mitgliedstaat ohne vorheriges Ersuchen in regelmäßigen Abständen. Das EUAHiG wiederholt damit die beinahe wortgleiche Definition des Art. 3 Nr. 9 Amtshilfe-RL.

Darüber hinaus gehend ist der automatische Informationsaustausch in den letzten Jahren kontinuierlich erweitert worden (vgl. Kapitel 2 A. I. Entwicklung und Umsetzung oben). Im Hinblick auf den automatischen Finanzkonteninformationsaustausch (§ 8 Abs. 2 EUAHiG, vgl. Abschnitt C. I. Finanzkonten-Informationsaustausch unten), den automatischen Informationsaustausch über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (§ 8 Abs. 3 bis 7 EUAHiG, vgl. Abschnitt C II. Informationsaustausch bei Vorbescheiden unten) und den automatischen Informationsaustausch über länderbezogene Berichte i.S.v. § 138a AO (§ 8 Abs. 10 bis 13 EUAHiG, vgl. Abschnitt C. III. Informa-

⁶⁴⁰ Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 278 ff.

⁶⁴¹ Rätke, Klein, § 118 AO, Rn. 179.

⁶⁴² Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 277 ff.

⁶⁴³ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 61.

tionsaustausch bei der Verrechnungspreisdokumentation unten) wurde auch § 8 EUAHiG mehrfach angepasst.⁶⁴⁴

Das BZSt übermittelt die Informationen an die anderen Mitgliedstaaten und organisiert die Speicherung empfangener Informationen und deren Weiterleitung an die zuständigen Behörden. Eine Anhörung der Beteiligten ist, wie schon aus § 117 Abs. 4 S. 3 AO hervorgeht, auch nach § 8 Abs. 8 EUAHiG beim automatischen Informationsaustausch auf Grundlage des EUAHiG nicht erforderlich.

c. Datenschutz

§ 19 EUAHiG regelt die Geheimhaltung und den Datenschutz der an Deutschland übermittelten Daten und setzt Art. 25 Amtshilfe-RL um. § 19 Abs. 1 EUAHiG stellt zunächst klar, dass die auf Grundlage des EUAHiG an Deutschland übermittelten Informationen dem strafbewehrten Steuergeheimnis des § 30 AO und sonstigen Schutzvorschriften der AO unterliegen (vgl. Teil 2 Kapitel 5 B. Steuergeheimnis unten).

§ 19 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 4 EUAHiG legt fest, zu welchen abschließend aufgeführten Zwecken die erhaltenen Informationen verwendet werden dürfen.⁶⁴⁵ Demnach können Informationen zur Anwendung und Durchsetzung des deutschen Steuerrechts in Bezug auf Steuern im Anwendungsbereich des EUAHiG verwendet werden (Nr. 1) sowie zur Wahrnehmung von Kontroll- und Aufsichtsbefugnissen (Nr. 2). Dazu zählen unter anderem die Befugnisse der Rechnungshöfe, von parlamentarischen Untersuchungsausschüssen oder Datenschutzbeauftragten auf Bundes- und Landesebene.⁶⁴⁶ Zulässig sind auch die Verwendung zur Festsetzung und Beitreibung anderer Steuern im Sinne des EU-Beitreibungsgesetzes (Nr. 3) und die Verwendung in Gerichts- oder Verwaltungsverfahren wegen Steuerverkürzung, sofern die prozessualen Rechte, wie etwa Auskunftsverweigerungsrechte beachtet werden (Nr. 4). Ergänzend dazu bestimmt § 15 Abs. 4 EUAHiG, dass empfangene Informationen eben-

⁶⁴⁴ vgl. Änderungsgesetze: Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze v. 21.12.2015, BGBl. 2015 I, 2531 und Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, BGBl. 2016 I, 3000.

⁶⁴⁵ Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 314.

⁶⁴⁶ Rätke, Klein, § 118 AO, Rn. 261.

so wie vergleichbare inländische Informationen als Beweismittel verwendet werden dürfen. Insgesamt decken sich die zulässigen Verwendungen mit den Ausnahmetatbeständen des Steuergeheimnisses (vgl. Teil 2 Kapitel 5 B. II. Einschränkung der Rechtfertigungsgründe unten).⁶⁴⁷

Jenseits der gesetzlichen Verwendungen dürfen Informationen gemäß § 19 Abs. 2 S. 2 EUAHiG nur mit Zustimmung des übermittelnden Mitgliedstaates verwendet werden. Werden Informationen von Deutschland in andere Mitgliedstaaten übermittelt, bestimmt § 15 Abs. 1 EUAHiG, dass das BZSt der außergesetzlichen Verwendung zustimmt, wenn diese nach deutschem Recht zulässig wäre und die Vorschriften über den Schutz des Steuergeheimnisses (§§ 30, 31, 31a und 31b) beachtet werden.⁶⁴⁸ Die Weitergabe von empfangenen Informationen an andere EU-Mitgliedstaaten durch das BZSt ist gemäß § 15 Abs. 2 EUAHiG zulässig, wenn diese dort für die gesetzlichen Verwendungszwecke des § 19 Abs. 2 S. 1 EUAHiG nützlich sein könnten und der ursprüngliche übermittelnde Staat vorab informiert ist und nicht innerhalb von 10 Arbeitstagen widerspricht.⁶⁴⁹ Bei einer voraussichtlich zweckfremden Verwendung in dem anderen Mitgliedstaat, bedarf es gemäß § 19 Abs. 3 EUAHiG der ausdrücklichen Einwilligung des ursprünglich übermittelnden Mitgliedstaats. Schließlich verpflichtet § 15 Abs. 5 EUAHiG das BZSt dazu, Mitgliedstaaten von der Berichtigung oder Löschung unrichtiger Daten zu informieren und sie dazu anzuhalten ihre Datenbestände entsprechend zu korrigieren.⁶⁵⁰

Der Informationsaustausch mit Drittstaaten außerhalb der EU ist in § 18 EUAHiG, der wiederum Art. 24 Amtshilfe-RL umsetzt, geregelt.⁶⁵¹ Das BZSt kann Informationen von Drittstaaten spontan oder auf Ersuchen an Drittstaaten weiterleiten, sofern ein entsprechendes Abhilfebkommen mit dem betreffenden Staat besteht.⁶⁵² Auch von anderen Mitgliedstaaten übermittelte Informationen kann das BZSt an

⁶⁴⁷ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 91.

⁶⁴⁸ Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 298.

⁶⁴⁹ Rätke, Klein, § 118 AO, Rn. 232.

⁶⁵⁰ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 80.

⁶⁵¹ Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO, Rn. 310.

⁶⁵² Rätke, Klein, § 118 AO, Rn. 252.

Drittstaaten weitergeben.⁶⁵³ Dafür müssen die Voraussetzungen gemäß § 18 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 EUAHiG kumulativ erfüllt sein. Die deutschen Bestimmungen über die Weitergabe personenbezogener Daten an Drittstaaten sind einzuhalten (Nr. 1), die Informationen können für die Steuerfestsetzung im Drittstaat erheblich sein (Nr. 2), der übermittelnde Mitgliedstaat ist mit der Weitergabe der Informationen einverstanden (Nr. 3) und der Drittstaat hat sich aufgrund eines DBA, TIEA oder anderweitig zum Informationsaustausch mit Deutschland verpflichtet.⁶⁵⁴

C. Erweiterung des automatischen Informationsaustauschs

Auf Drängen der Industrienationen wurde der automatische Informationsaustausch sowohl auf internationaler, als auch auf europäischer Ebene in der jüngeren Vergangenheit kontinuierlich erweitert.⁶⁵⁵ Besonders die Amtshilfe-RL kennt zahlreiche neue Informationsaustauschbestimmungen, die in deutsches Recht umgesetzt worden sind oder noch werden (vgl. Kapitel 2 B. Umfang des Informationsaustauschs oben).

I. Finanzkonten-Informationsaustausch

Der Finanzkonten-Informationsaustausch erfordert eine Rechtsgrundlage für die zwischenstaatliche Übermittlung von Informationen. Zusätzlich ist eine weitere Rechtsgrundlage erforderlich, die die Finanzinstitute zur Bereitstellung der erforderlichen Informationen verpflichtet.

Mit § 7 Abs. 2 EUAHiG wurde der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten mit anderen EU-Mitgliedstaaten in deutsches Recht umgesetzt (Umsetzung der geänderten Amtshilfe-RL DAC 2; vgl. Kapitel 2 B. I. Europäische Rechtsgrundlage des CRS oben). Im Verhältnis zu Drittstaaten gelten die MCAA und das Multilaterale Übereinkommen (vgl. Kapitel 1 A. IV. 2. Umsetzungsakte oben).

Das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz⁶⁵⁶, FKAustG, regelt die Meldepflichten der deutschen Finanzinstitute, auf deren Grundlage die Informationen beschafft werden, zu deren Austausch sich

⁶⁵³ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 88.

⁶⁵⁴ Rätke, Klein, § 118 AO, Rn. 253.

⁶⁵⁵ Michaelis, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 492.

⁶⁵⁶ BGBl. 2015 I, 2531.

Deutschland völkerrechtlich verpflichtet hat. Das FKAustG verwendet die Terminologie der deutschsprachigen Version des CRS der OECD, die auch in der deutschsprachigen Fassung der Amtshilfe-RL übernommen wurde. Zur Erklärung der verwendeten Begriffe sowie zu sonstigen Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dem FKAustG hat das BMF ausführlich Stellung genommen.⁶⁵⁷

1. Anwendungsbereich

Nach § 1 Abs. 1 FKAustG erstreckt sich der Anwendungsbereich des Gesetzes sowohl auf den innereuropäischen Informationsaustausch aufgrund der Amtshilfe-RL (Nr. 1), als auch auf den Informationsaustausch mit Drittstaaten (Nr. 2 – 4).⁶⁵⁸ Anwendbar ist das FKAustG demnach im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten, zu allen sonstigen Unterzeichnerstaaten der MCAA und des Multilateralen Übereinkommens (Nr. 2; vgl. Kapitel 1 A. IV. 2. a. Verwaltungsvereinbarung und b. Völkerrechtliche Grundlage oben), zu den innereuropäischen Drittstaaten, mit denen auf EU-Ebene Steuertransparenzabkommen bestehen (Nr. 3; Kapitel 2 B. I. Europäische Rechtsgrundlage des CRS oben) und schließlich auch im Verhältnis zu allen Drittstaaten, mit denen ein anderweitiges Abkommen über den Finanzkonteninformationsaustausch geschlossen wurde (Nr. 4, z.B. DBA oder TIEA-Abkommen).⁶⁵⁹ Auf der FKAustG-Staatenauischliste 2018 des BMF vom 30. September 2018 befinden sich insgesamt 86 Staaten, darunter alle 27 anderen EU-Mitgliedstaaten, die fünf europäischen Staaten mit Steuertransparenzabkommen sowie 54 Drittstaaten, die alle Unterzeichnerstaaten der MCAA und des Multilateralen Übereinkommens sind.⁶⁶⁰ Ein Finanzkonteninformationsaustausch findet aufgrund des FATCA-Abkommens⁶⁶¹ auch mit den USA statt.

2. Melde- und Sorgfaltspflichten

In § 2 Nr. 1 – 7 FKAustG wird der von der OECD entwickelte gemeinsame Meldestandard beinahe wortgleich zu Art. 8 Abs. 3a Bst. a - g Amtshilfe-RL wiedergegeben. Die Vorschrift bestimmt, welche Kontoinformationen das BZSt als zuständige Behörde gemäß § 5

⁶⁵⁷ BMF-Schreiben vom 01.02.2017, BStBl I 2017, 305.

⁶⁵⁸ *Klaproth*, Schwarz/Pahlke, § 117 AO, Rn. 26d.

⁶⁵⁹ *van der Ham/Tomson/Chwalek*, ISR 2018, 26 (29).

⁶⁶⁰ BMF-Schreiben vom 28.06.2018, BStBl I 2018, 716 (719).

⁶⁶¹ BGBl 2013 II, 1362.

FKAustG mit sämtlichen Staaten auf der FKAustG-Staaten austauschliste austauscht. Es handelt sich dabei um Identifikationsinformationen der meldepflichtigen Personen, die Kontonummer, die Bezeichnung des Finanzinstituts, den Kontosaldo, sowie um die Eingänge des jeweiligen Kalenderjahrs. Die deutsche Rechtsgrundlage entspricht damit den Vorgaben des CRS der OECD und der Amtshilfe-RL (vgl. Kapitel 1 A. IV. 5. Umfang des Informationsaustauschs und Kapitel 2 B. I. 2. Informationsaustauschpflicht der Steuerbehörden oben).

a. Spiegelung der Amtshilfe-RL

Damit Deutschland seinen Informationsaustausch-Verpflichtungen nach dem gemeinsamen Meldestandard erfüllen kann, müssen die verpflichteten Finanzinstitute die entsprechenden Daten erheben und dem BZSt zu einem festgesetzten Stichtag übermitteln.⁶⁶² Die allgemeine Meldepflicht der deutschen Finanzinstitute enthält § 8 FKAustG. Als deutsches Finanzinstitut gilt jedes in Deutschland ansässige Finanzinstitut und jede dort gelegene Niederlassung eines ausländischen Finanzinstituts.⁶⁶³

Insgesamt ist das Verfahren, nach welchem die Finanzinstitute die bei ihnen geführten Konten auf meldepflichtige Personen überprüfen und diese anschließend an das BZSt melden in den §§ 8 – 18 und 21 ff. FKAustG geregelt. Darin werden die Melde- und Sorgfaltsvorschriften aus Anhang I Abschnitt I – VII, IX Amtshilfe-RL weitgehend wortgleich wiederholt. Dasselbe gilt für die Begriffsbestimmungen der §§ 19 f. FKAustG, die denen des Anhangs I Abschnitt VIII Amtshilfe-RL entsprechen.⁶⁶⁴ Da sich die Amtshilfe-RL ihrerseits genau an die Vorgaben der OECD hält, werden Begriffe wie z.B. Finanzinstitute, Finanzkonten und meldepflichtige Personen auf internationaler, europäischer und nationaler Ebene gleich definiert (vgl. Kapitel 1 A. IV. 3. Persönlicher Anwendungsbereich oben). Die europäischen Regelungen der Amtshilfe-RL werden durch ihre Übernahme im FKAustG, dessen nicht Anwendungsbereich auf EU-Mitgliedstaaten beschränkt ist, auf alle am CRS teilnehmenden Drittstaaten ausgeweitet. Aus diesem Grund kann an dieser Stelle auf die

⁶⁶² Czakert, DStR 2015, 2697 (2701).

⁶⁶³ BMF-Schreiben vom 01.02.2017, BStBl I 2017, 305, Rn. 95 ff.

⁶⁶⁴ Küpper/von Schweinitz/Schurowski, DStR 2016, 512 (512).

Ausführungen zum europäischen Meldestandard und zum CRS der OECD verwiesen werden (vgl. Kapitel 1 A. IV. Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten; Kapitel 2 B. I. 1. Meldepflicht der Finanzinstitute oben).

Die Verfahrensvorschriften der §§ 27 f. FKAustG verfügen über keine Parallelvorschrift in der Amtshilfe-RL. Finanzinstitute müssen die vorgeschriebenen Daten jeweils bis zum 31. Juli eines Jahres für das jeweils vorherige Kalenderjahr an das BZSt übermitteln. Das BZSt tauscht diese bis zum 30. September mit den teilnehmenden Staaten aus. § 28 FKAustG enthält einen Ordnungswidrigkeitstatbestand, der Verstöße gegen die Meldepflichten mit einem Bußgeld von maximal EUR 50.000 ahndet. Die maximale Bußgeldhöhe wurde damit im Vergleich zum Regierungsentwurf des FKAustG verzehnfacht.⁶⁶⁵ Der Vorschrift lässt sich nicht entnehmen, ob jede Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit innerhalb des jährlich an das BZSt zu übermittelnden Datenpakets einzeln sanktioniert wird, oder ob dessen Fehlerhaftigkeit als solche lediglich einmal sanktioniert wird.⁶⁶⁶

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass Finanzinstitute bereits bei untergeordneten Hinweisen auf einen bestehenden Auslandsbezug zur Übermittlung von detaillierten persönlichen und kontobezogenen Informationen an das BZSt verpflichtet sind. Der Verpflichtung wird durch Androhung hoher und betragsmäßig nicht kalkulierbarer Sanktionen Nachdruck verliehen.⁶⁶⁷ Das FKAustG setzt die europäischen Vorschriften über Finanzkonteninformationsaustausch eins zu eins um. Da der Anwendungsbereich des FKAustG auch Drittstaaten erfasst, erweitert sich auf diesem Weg der Geltungsbereich der europäischen Regelungen.

b. Schutzbestimmungen zugunsten der Steuerpflichtigen

Der Gesetzgeber verpflichtet die Finanzinstitute mit § 8 Abs. 5 FKAustG bei der Datenübermittlung zur Implementierung von Schutzmaßnahmen gemäß dem jeweiligen Stand der Technik gegen unbefugten Zugang sowie gegen Veränderung und anderweitige

⁶⁶⁵ Drucks. BR 18/5910; *Küpper/von Schweinitz/Schurowski*, DStR 2016, 512 (512).

⁶⁶⁶ *Roth*, DStZ 2016, 498 (501); *Küpper/von Schweinitz/Schurowski*, DStR 2016, 512 (513).

⁶⁶⁷ *Roth*, DStZ 2016, 498 (503)

Preisgabe der Daten. Eine vergleichbare Bestimmung fehlt auf europäischer Ebene. Auf Ebene der OECD ist die Implementierung von Schutzmaßnahmen zwar vorgesehen, ob und inwiefern Drittstaaten dem gefolgt sind, ist unklar.⁶⁶⁸ Ebenso unklar ist, ob in ausländischen Rechtsordnungen eine gesetzliche Verpflichtung zur Sicherstellung der technisch einwandfreien Datenübertragung zugunsten der betroffenen ausländischen Bankkunden besteht.

Die Erfüllung der Meldepflichten bedingt notwendigerweise den Zugriff auf geschützte Daten durch die Finanzinstitute. Deshalb enthalten § 3 Abs. 2 FKAustG eine datenschutzrechtliche Ermächtigungsgrundlage. Die Finanzinstitute dürfen gestützt darauf Daten erheben, speichern und verarbeiten, soweit dies zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Meldepflichten erforderlich ist. Zudem müssen Finanzinstitute die von ihnen an das BZSt übermittelten Daten nach § 3 Abs. 3 FKAustG zehn Jahre lang aufbewahren. Angesichtes der weitreichenden Eingriffsbefugnis in geschützte Daten und der zehnjährigen Aufbewahrungspflicht sind Finanzinstitute gemäß § 6 Abs. 2 FKAustG vor der Meldung an das BZSt verpflichtet, betroffene Kunden zumindest einmalig über die bevorstehende erstmalige Meldung zu informieren, sodass diese etwaige Indizien, die für ihre ausländische Steuerpflicht sprechen, entkräften können.⁶⁶⁹ Dadurch wird die Informationspflicht des Art. 25 Abs. 3 Amtshilfe-RL in deutsches Recht umgesetzt und auf Drittstaaten ausgeweitet (vgl. Kapitel 2 C. III. 2. Sonderregeln beim Finanzkonteninformationsaustausch oben). Eine Anhörung der betroffenen Bankkunden findet jedoch nicht statt (vgl. Teil 2 Kapitel 5 A. I. Anhörungsrecht nach § 117 Abs. 4 S. 3 AO unten).⁶⁷⁰ Es gelten im europäischen Verhältnis die Datenschutzbestimmungen des EUAHiG (vgl. Abschnitt B. 2. c. Datenschutz oben). Im Verhältnis zu Drittstaaten gelten die in deutsches Recht umgesetzten Datenschutzbestimmungen der MCAA und des Multilateralen Übereinkommens (vgl. Kapitel 1 A. IV. 6. Datenschutz beim Informationsaustausch oben), sodass in beiden Fällen auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden kann.

⁶⁶⁸ OECD Handbuch zur Anwendung des gemeinsamen Standards, S. 35.

⁶⁶⁹ Lappas/Ruckes, IStR 2016, 364 (372).

⁶⁷⁰ BMF-Schreiben vom 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Ziff. 3.1.2.

II. Informationsaustausch bei Vorbescheiden

Der im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 5 vorgeschlagene Informationsaustausch bezüglich grenzüberschreitender steuerlicher Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise hat mit Umsetzung der DAC 3 Eingang in die deutsche Rechtsordnung gefunden. Art und Umfang des Informationsaustauschs variieren, je nachdem ob der Austausch mit einem anderen EU-Mitgliedstaat oder mit einem Drittstaat erfolgt (vgl. Kapitel 1 A. III. 1. Aktionspunkt 5: Informationsaustausch über steuerliche Vorabzusagen und Kapitel 2. B. II. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 5 oben). Der zwischenstaatliche Informationsaustausch erfolgt auf europäischer Ebene auf Grundlage der Amtshilfe-RL und im Verhältnis zu Drittstaaten gestützt auf das jeweils zugrunde liegende völkerrechtliche Abkommen (vgl. Kapitel 1 A. III. 1. b. aa. Rechtsgrundlagen oben).

1. Rechtsgrundlagen

Der Informationsaustausch basiert auf unterschiedlichen Grundlagen, je nachdem ob er mit EU-Mitgliedstaaten oder Drittstaaten erfolgt. Mit dem Gesetz zur Umsetzung und Änderung der Amtshilfe-richtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und –verlagerungen⁶⁷¹, dem BEPS-Umsetzungsgesetz, wurden die Vorgaben der DAC 3 und damit auch die von BEPS Aktionspunkt 5 schließlich in deutsches Recht umgesetzt.⁶⁷² Mit diesem Änderungsgesetz wurde u.a. § 7 EUAHiG zum 20. Dezember 2016 um den automatischen Informationsaustausch bezüglich grenzüberschreitender Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise erweitert. Das EUAHiG dient seither als nationale Rechtsgrundlage des Informationsaustauschs über steuerliche Vorbescheide mit anderen EU-Mitgliedstaaten. Bereits vor Inkrafttreten des geänderten EUAHiG hat die deutsche Finanzverwaltung ein Merkblatt zum verpflichtenden spontanen Informationsaustausch nach den Vereinbarungen zu BEPS-Aktionspunkt 5 veröffentlicht, das im Verhältnis zu Drittstaaten auch nach der erfolgten Anpassung der EUAHiG weiter-

⁶⁷¹ BGBl. 2016 I S. 3000.

⁶⁷² *Fehling/Kampermann*, IStR 2017, 638 (639); *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281 (281).

hin Anwendung findet.⁶⁷³ Im Gegensatz zum EUAHiG ist allerdings weder das BMF-Merkblatt v. 28.07.2016 noch der Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 5 eine ausreichende Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch mit Drittstaaten.⁶⁷⁴ Vor diesem Hintergrund wird kritisiert, dass es beim Informationsaustausch über Steuervorbescheide mit Drittstaaten an einer entsprechenden Rechtsgrundlage fehlt.

2. Anwendungsbereich

Der Informationsaustausch bezüglich steuerlicher Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise richtet sich nach BEPS Aktionspunkt 5, weshalb auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen wird (vgl. Kapitel 1 A. III. 1. a. Definition der steuerlichen Vorabzusagen oben). In der deutschen Rechtsordnung versteht man steuerliche Vorbescheide als verbindliche Auskünfte gemäß § 89 Abs. 2 AO, verbindliche Zusagen gemäß § 204 AO oder unilaterale Vorabzusagen über Verrechnungspreise gemäß § 178 Abs. 1 AO.⁶⁷⁵ Ausgenommen sind steuerliche Vorbescheide, die natürliche Personen betreffen, bei denen es sich nicht um Einzelunternehmen handelt.⁶⁷⁶ Diese sind zusammen mit Vorabverständigungen über Verrechnungspreisgestaltungen Gegenstand des Informationsaustauschs.⁶⁷⁷ Während Informationen mit EU-Mitgliedstaaten automatisch getauscht werden, findet im Verhältnis zu Drittstaaten ein spontaner Informationsaustausch statt.⁶⁷⁸ Da sowohl das EUAHiG als auch das BMF-Merkblatt v. 28.07.2016 auf den Vorgaben von BEPS Aktionspunkt 5 basieren, bestehen zwischen dem Informationsaustausch mit EU-Mitgliedstaaten und dem mit Drittstaaten nur geringfügige Unterschiede.

a. Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

Das EUAHiG setzt die in der DAC 3 definierten Tatbestände eins zu eins um. Die notwendigen Begriffsbestimmungen wie „automatischer Austausch“, „grenzüberschreitender Vorbescheid“, „Vorabverständi-

⁶⁷³ BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (787).

⁶⁷⁴ Ditz/Quilitzsch, DStR 2017, 281 (285); Kraft/Ditz/Heider, DB 2017, 2243 (2249).

⁶⁷⁵ Kraft/Ditz/Heider, DB 2017, 2243 (2248); Blumenberg/Kring, BB 2017, 151 (154).

⁶⁷⁶ Burwitz, NZG 2017, 133 (133); BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (784).

⁶⁷⁷ Ditz/Quilitzsch, DStR 2017, 281 (285).

⁶⁷⁸ Kraft/Ditz/Heider, DB 2017, 2243 (2249 f.).

gung über die Verrechnungspreisgestaltung“ des § 2 Abs. 3 ff. EUAHiG wurden wortgleich aus Art. 3 Nr. 14 ff. Amtshilfe-RL übernommen.⁶⁷⁹ § 7 Abs. 3 ff EUAHiG bestimmt, dass das BZSt die erforderlichen Informationen, von den Finanzbehörden der Länder entgegennimmt und an die übrigen EU-Mitgliedstaaten weiterleitet sowie von anderen EU-Mitgliedstaaten erhaltene Informationen an die Landesfinanzbehörden weiterleitet.⁶⁸⁰ Die Bestimmungen z.B. hinsichtlich der auszutauschenden Informationen, oder des Verfahrensablaufs wurden ebenfalls beinahe wortgleich aus Art. 8a Amtshilfe-RL übernommen, weshalb auf die entsprechenden Ausführungen verwiesen werden kann (Kapitel 2 B. II. 2. Sachlicher Anwendungsbereich und 3. Verfahrensablauf oben). Hervorzuheben ist, dass der deutsche Gesetzgeber in § 7 Abs. 4 S. 3 EUAHiG von der Ausnahmemöglichkeit des Art. 8a Abs. 2 S. 4 Amtshilfe-RL Gebrauch gemacht hat. Dementsprechend sind Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise vom Informationsaustausch ausgenommen, wenn sie an Unternehmen mit einem Jahresnettoumsatzerlös von weniger als 40 Mio. Euro gerichtet sind.⁶⁸¹ Der Ausnahmetatbestand gilt jedoch nur für Altfälle und wirkt sich deshalb aktuell nicht mehr aus. Vorabverständigungen über Verrechnungspreise, an deren Abschluss Drittstaaten beteiligt waren, werden gemäß § 7 Abs. 5 EUAHiG nur automatisch ausgetauscht, wenn dies in einem Abkommen mit dem betreffenden Drittstaat vorgesehen ist. Ist dies nicht der Fall, kann ein spontaner innereuropäischer Informationsaustausch erfolgen. Die betreffende Vorabverständigung selbst darf jedoch nur mit Zustimmung der zuständigen Behörde des betreffenden Drittstaats ausgetauscht werden.⁶⁸²

b. Im Verhältnis zu Drittstaaten

Der Informationsaustausch mit Drittstaaten, also mit OECD- und G20-Staaten, die keine EU-Mitglieder sind, richtet sich nach dem BMF-Merkblatt v. 28.07.2016. Der im BMF-Merkblatt v. 28.07.2016 definierte sachliche Anwendungsbereich stimmt mit sämtlichen Vorgaben von BEPS Aktionspunkt 5 überein. Hierzu kann deshalb auf die entsprechenden Ausführungen zu BEPS Aktionspunkt 5 verwie-

⁶⁷⁹ Hörster, NWB 2017, 22 (25).

⁶⁸⁰ Czakert, IStR 2016, 985 (990).

⁶⁸¹ Blumenberg/Kring, BB 2017, 151 (154).

⁶⁸² Blumenberg/Kring, BB 2017, 151 (154).

sen werden. Der Anwendungsbereich erstreckt sich auf Vorabzusagen zu Präferenzregimen (vgl. Kapitel 1 A. III. 1. a. aa. Vorabzusagen im Zusammenhang mit präferenziellen Regelungen oben), die aus deutscher Sicht derzeit ausschließlich im Zusammenhang mit der wohl nicht allzu weit verbreiteten Tonnagenbesteuerung bei der Gewinnermittlung internationaler Handelsschiffe in Betracht kommt. Ebenfalls in den Anwendungsbereich fallen unilaterale Vorabzusagen über Verrechnungspreise, Vorabzusagen im Zusammenhang mit Betriebsstätten und in Deutschland ansässigen Durchleitungsgesellschaften (vgl. Kapitel 1 A. III. 1. a. bb. Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung oben) sowie sonstige Vorabzusagen, die zu einer steuermindernden Gewinnverkürzung führen können. Schließlich sollen grundsätzlich alle Vorabzusagen, die mit einem erhöhten Risiko der Gewinnverkürzung und –verlagerung.⁶⁸³ Im Verhältnis zu Drittstaaten findet kein automatischer, sondern ein spontaner Informationsaustausch statt. Aus diesem Grund müssen die zu übermittelnden Informationen nicht im Voraus festgelegt werden. Das BMF-Merkblatt v. 28.07.2016 verzichtet folglich auf derartige Ausführungen.

Die Spontanauskunft muss dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft erteilt werden. Je nach Art der steuerlichen Vorabzusage erfolgt zudem ein Austausch mit den Sitzstaaten von nahestehenden Dritten, wie verbundenen Unternehmen innerhalb eines Konzerns (vgl. Kapitel 1 A. III. 1. b. cc. Verfahrensablauf oben).⁶⁸⁴

3. Verfahren und Schutzbestimmungen

Das Informationsaustauschverfahren unterscheidet nicht zwischen dem Austausch mit EU-Staaten und Drittstaaten. In beiden Fällen übernimmt das BZSt die Sammlung und Weiterleitung von Informationen zwischen den inländischen und den ausländischen Finanzbehörden. Das BZSt übermittelt ein Standardformblatt mit den vorgegebenen Basisinformationen. Erst auf Ersuchen der Empfängerstaaten wird der eigentliche Steuervorbescheid oder die Vorabverständi-

⁶⁸³ Kraft/Ditz/Heider, DB 2017, 2243 (2248); BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (782).

⁶⁸⁴ Kraft/Ditz/Heider, DB 2017, 2243 (2249); BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (785).

gung über Verrechnungspreise übermittelt.⁶⁸⁵ Die Maximale Speicherdauer für von ausländischen Behörden übermittelte Informationen ist im europäischen Verhältnis gemäß § 7 Abs. 9 S. 4 EUAHiG auf 15 Jahre begrenzt. Im Verhältnis zu Drittstaaten fehlen Vorschriften zur Begrenzung der Speicherdauer.

Beim innereuropäischen Informationsaustausch auf Grundlage des EUAHiG findet gemäß § 117 Abs. 4 S. 3 AO keine Anhörung des inländischen Beteiligten statt. Im Verhältnis zu Drittstaaten war bei Altfällen eine vorherige Anhörung vorgesehen. Seit dem 01.01.2017 wird bereits bei der Antragstellung auf Erteilung eines Steuervorbescheids bzw. im Vorfeld einer Vorabverständigung über Verrechnungspreise auf den automatischen Informationsaustausch hingewiesen. Eine Anhörung vor dem Informationsaustausch findet trotz der fehlenden nationalen Rechtsgrundlage beim Informationsaustausch mit Drittstaaten (vgl. Abschnitt 1. Rechtsgrundlagen oben) nicht statt.⁶⁸⁶

Auf europäischer Ebene gelten die allgemeinen Datenschutzbestimmungen des EUAHiG (vgl. Abschnitt B. II. 2. c. Datenschutz oben). Im Verhältnis zu Drittstaaten richtet sich der Datenschutz nach § 5 CbC-MCAA und der zugehörigen deutschen Erklärung zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen⁶⁸⁷, so dass in beiden Fällen auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden kann (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. c. Datenschutz oben).

III. Informationsaustausch bei der Verrechnungspreisdokumentation

Die in BEPS-Aktionspunkt 13 vorgeschlagene Verschärfung der Dokumentationsanforderungen bezüglich Verrechnungspreise und insbesondere der zwischenstaatliche Austausch von CbCR haben Eingang in die deutsche Rechtsordnung gefunden (vgl. Kapitel 1 A. III.

⁶⁸⁵ *Kraft/Ditz/Heider*, DB 2017, 2243 (2250); vgl. BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (786); § 7 Abs. 7 EUAHiG.

⁶⁸⁶ *Klaproth*, Schwarz/Pahlke, § 117 AO, Rn. 26 f; vgl. BMF-Schreiben vom 28.07.2016, BStBl 2016 I S. 781 (786); *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281 (286).

⁶⁸⁷ Erklärung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen der Bundesrepublik Deutschland zu § 5 der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte, veröffentlicht in der Bekanntmachung über das Wirksamwerden der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte vom 29. Januar 2018, BGBl. 2018 II, 67.

3. a. Die dreistufige Verrechnungspreisdokumentation oben).⁶⁸⁸ Da die bisherigen Aufzeichnungspflichten bereits weitgehend die Informationen des Master Files und des Local Files umfasst haben, ist § 90 Abs. 3 AO lediglich ergänzt worden.⁶⁸⁹ Im Gegensatz dazu war das CbCR der deutschen Rechtsordnung bislang fremd, sodass entsprechende Rechtsgrundlagen neu geschaffen werden mussten.⁶⁹⁰

Der zwischenstaatliche Informationsaustausch beschränkt sich auf das CbCR und bezieht sich nicht auf das Master File und das Local File. Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich deshalb ausschließlich mit der deutschen Umsetzung des CbCR. Aufgrund der europäischen DAC 4, war der deutsche Gesetzgeber verpflichtet die entsprechenden Umsetzungsvorschriften bis zum Juni 2017 in Kraft zu setzen (vgl. Kapitel 2 B. III. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 13 oben). Gesetzgeberisch ist die Umsetzung in zwei Schritten erfolgt. Erstens bedurfte es einer Rechtsgrundlage für die Verpflichtung zur Erstellung des CbCR (vgl. Abschnitt 1. Länderbezogener Bericht nach § 138a AO unten). Zweitens war deren zwischenstaatliche Austausch gesetzlich zu regeln (vgl. Abschnitt 2. Umfang des Informationsaustauschs unten). Seit Schaffung der erforderlichen Rechtsgrundlagen hat Deutschland erstmalig im Juni 2018 länderbezogene Berichte, die frühestens den Veranlagungszeitraum 2016 betreffen, automatisch ausgetauscht.⁶⁹¹

1. Länderbezogener Bericht nach § 138a AO

Die Rechtsgrundlage des länderbezogenen Berichts wurde mit § 138a AO geschaffen, der mit dem BEPS-Umsetzungsgesetz⁶⁹² eingeführt wurde.⁶⁹³

a. Berichtspflichtige Unternehmen

Gemäß § 138a Abs. 1 und 6 AO sind primär inländische Konzernobergesellschaften verpflichtet, jährlich einen länderbezogenen Be-

⁶⁸⁸ Kraft/Heider, DStR 2017, 1353 (1353).

⁶⁸⁹ Hörster, NWB 2017, 22 (23); Bier/Voß, IStR 2017, 393 (394).

⁶⁹⁰ Ditz/Quilitzsch, DStR 2017, 281 (283).

⁶⁹¹ Engelen/Heider, DStR 2018, 1042 (1042); Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 26 OECD-MA, Rn. 13.

⁶⁹² BGBl. 2016 I S. 3000.

⁶⁹³ Schallmoser, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 2; vgl. Art. 4 Nr. 4 Gesetz zur Umsetzung und Änderung der Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und –verlagerungen vom 20. Dezember 2016.

richt zu erstellen und diesen spätestens ein Jahr nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs an das BZSt zu übermitteln.⁶⁹⁴ Die Verpflichtung trifft Unternehmen, die zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, der mindestens ein im Ausland ansässiges Unternehmen oder eine Betriebsstätte umfasst und einen Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro im vorausgegangenen Wirtschaftsjahr ausweist.⁶⁹⁵ Die deutsche Umsatzschwelle von 750 Mio. Euro entspricht genau dem Mindeststandard von BEPS Aktionspunkt 13 und den Vorgaben der Amtshilfe-RL.⁶⁹⁶ In Deutschland wird aktuell jedoch die schrittweise Herabsetzung der Umsatzschwelle diskutiert.⁶⁹⁷ Die primäre Berichtspflicht kann nach § 138a Abs. 3 AO auch eine in den Konzernabschluss einbezogene inländische Gesellschaft treffen, wenn sie von ihrer ausländischen Konzernobergesellschaft dazu beauftragt wurde.⁶⁹⁸ Inländische Konzerngesellschaften sind nach § 138a Abs. 4 AO sekundär berichtspflichtig, wenn kein länderbezogener Bericht von der ausländischen Konzernobergesellschaft, die nach deutschem Recht berichtspflichtig wäre, an das BZSt übermittelt wird.⁶⁹⁹ Ob nach dem Recht des Sitzstaats einer ausländischen Konzernobergesellschaft eine Berichtspflicht besteht, ist unerheblich. Die deutsche Berichtspflicht kann deshalb nicht durch Verlegung des Konzernsitzes umgangen werden.⁷⁰⁰ Um das Bestehen und die Art der Berichtspflicht bestimmen zu können, werden sämtliche Unternehmen durch § 138a Abs. 5 AO dazu verpflichtet, in der Steuererklärung Angaben zu etwaigen Konzernverhältnissen zu machen.⁷⁰¹ Die Vorgaben von Art. 8aa Abs. 1 Amtshilfe-RL und BEPS-Aktionspunkt 13 wurden mit § 138a AO vollständig umgesetzt (vgl. Kapitel 2 B. III. 1. a. Berichtspflichtige Unternehmen oben).

b. Inhalt

Der Inhalt des länderbezogenen Berichts setzt sich gemäß § 138a Abs. 2 AO zusammen aus nach Steuerhoheitsgebieten aufgeteilten Übersichten über die konzernübergreifenden Einkünfte, Steuern und

⁶⁹⁴ *Klapproth*, Schwarz/Pahlke, § 117 AO, Rn. 26 3.

⁶⁹⁵ *van Lück*, BB 2017, 2524 (2525).

⁶⁹⁶ *Kraft/Heider*, DStR 2017, 1353 (1355).

⁶⁹⁷ *Schallmoser*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 3.

⁶⁹⁸ *Schallmoser*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 51.

⁶⁹⁹ *van Lück*, BB 2017, 2524 (2526); *Schallmoser*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 60.

⁷⁰⁰ *Kraft/Heider*, DStR 2017, 1353 (1355).

⁷⁰¹ *Schallmoser*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 90.

Geschäftstätigkeiten (Nr. 1) und über sämtliche Konzernunternehmen und Betriebstätten (Nr. 2). Anhand dieser Angaben sollen sich Briefkastenfirmen leicht identifizieren lassen.⁷⁰² Die inhaltlichen Anforderungen entsprechen damit eins zu eins den Vorgaben von Art. 8aa Abs. 3 Amtshilfe-RL. Die in der Amtshilfe-RL abgedruckten Mustervordrucke für den länderbezogenen Bericht sind im BMF-Schreiben betreffend die Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report) v. 11. Juli 2017 übernommen worden und müssen von den berichtspflichtigen Unternehmen verwendet werden (vgl. Kapitel 2 B. III. 1. b. Inhaltliche Vorgaben oben). Kann ein sekundär berichtspflichtiges Unternehmen nicht alle erforderlichen Informationen beschaffen, informiert es das BZSt gemäß § 138a Abs. 4 S. 3 AO darüber und reicht den Vordruck unvollständig ausgefüllt ein.⁷⁰³ In Umsetzung von Art. 25a Amtshilfe-RL werden Verstöße gegen die Berichtspflicht nach § 379 Abs. 2 Nr. 1 Bst. c AO als Ordnungswidrigkeiten sanktioniert und können mit Bußgeldern von bis zu 10.000 EUR geahndet werden.⁷⁰⁴

2. Umfang des Informationsaustauschs

a. Verfahren

Der zwischenstaatliche Informationsaustausch erfolgt auf europäischer Ebene auf Grundlage von Art. 8aa Abs. 2 Amtshilfe-RL, der wiederum innerstaatlich durch § 7 Abs. 10 ff. EUAHiG kodifiziert wurde (vgl. Kapitel 2. B. III. 2. Modalitäten des Informationsaustauschs oben).⁷⁰⁵ Im Verhältnis zu Drittstaaten erfolgt der Informationsaustausch gestützt auf das CbC-MCAA, das wortgleich in seinem deutschen Umsetzungsgesetz übernommen wurde (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. b. Umfang des Informationsaustauschs oben).⁷⁰⁶

Der automatische Informationsaustausch folgt demselben Verfahren, unabhängig davon, ob er mit anderen EU-Mitgliedstaaten oder Drittstaaten erfolgt. Zunächst übermitteln berichtspflichtige Unternehmen ihre ausgefüllten Vordrucke an das BZSt.⁷⁰⁷ Gemäß § 138a Abs. 7 S.

⁷⁰² *van Lück*, BB 2017, 2524 (2527).

⁷⁰³ *Hörster*, NWB 2017, 22 (24).

⁷⁰⁴ *Schallmoser*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 153.

⁷⁰⁵ *Kraft/Ditz/Heider*, DB 2017, 2243 (2251).

⁷⁰⁶ *van der Ham/Tomson/Chwalek*, ISR 2018, 26 (29).

⁷⁰⁷ BMF-Schreiben vom 11.07.2017, BStBl. I 2017, 974 (976).

1 AO leitet das BZSt die länderbezogenen Berichte der inländischen berichtspflichtigen Unternehmen an die zuständigen inländischen Finanzämter weiter. Gleichzeitig erfolgt gemäß § 138a Abs. 7 S. 2 AO bzw. § 7 Abs. 10 EUAHiG die Übermittlung an ausländische Finanzbehörden, in deren Zuständigkeitsbereichen sich Konzernunternehmen oder Betriebsstätten befinden. Umgekehrt nimmt das BZSt die automatisch aus dem Ausland übermittelten länderbezogenen Berichte entgegen und leitet sie an die zuständigen inländischen Finanzämter weiter.⁷⁰⁸ Zur Erfüllung dieser Aufgaben ist das BZSt zur Auswertung sämtlicher länderbezogener Berichte berechtigt. Länderbezogene Berichte dürfen nach § 138a Abs. 7 S. 5 AO bzw. § 7 Abs. 12 EUAHiG 15 Jahre lang gespeichert werden.⁷⁰⁹

Der europäische Informationsaustausch geht insoweit über den Informationsaustausch mit Drittstaaten hinaus, als dass das BZSt gemäß § 7 Abs. 11 EUAHiG den Finanzämtern anderer Mitgliedstaaten ebenfalls automatisch mitteilt, wenn die Weigerung einer ausländischen Konzernobergesellschaft zur sekundären Berichterstattung durch ein inländisches Konzernunternehmen geführt hat.⁷¹⁰ Zudem können aufgrund der Amtshilfe-RL auch unvollständige länderbezogene Berichte von sekundär berichtspflichtigen Unternehmen getauscht werden. Dies ist auf Grundlage der CbC-MCAA nicht zulässig.⁷¹¹ Darüber hinaus wird auf EU-Ebene ein öffentliches Register für berichtspflichtige Unternehmen diskutiert.⁷¹²

b. Schutzbestimmungen

In § 138a AO sind beim Informationsaustausch keinerlei Schutzbestimmungen zugunsten der berichtspflichtigen Unternehmen vorgesehen. Eine Anhörung findet vor dem zwischenstaatlichen Informationsaustausch nicht statt.⁷¹³ Auf EU-Ebene gelten die Datenschutzbestimmungen und Vertraulichkeitsvorschriften des EUAHiG (vgl. Abschnitt B. II. 2. c. Datenschutz oben). Im Verhältnis zu Drittstaaten richtet sich der Datenschutz nach § 5 CbC-MCAA und der zugehöri-

⁷⁰⁸ *Schallmoser*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 135.

⁷⁰⁹ *Hörster*, NWB 2017, 22 (27); *van Lück*, DB 2017, 2524 (2528).

⁷¹⁰ *Kraft/Ditz/Heider*, DB 2017, 2243 (2251).

⁷¹¹ *Kraft/Heider*, DStR 2017, 1353 (1356); *Kraft/Ditz/Heider*, DB 2017, 2243 (2251).

⁷¹² *Schallmoser*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 3.

⁷¹³ *Klaproth*, Schwarz/Pahlke, § 117 AO, Rn. 26e; *Kraft/Ditz/Heider*, DB 2017, 2243 (2251); *Schallmoser*, Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 138a AO, Rn. 131; Ziff. 3.1.2., S. 26, BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928.

gen deutschen Auslegungserklärung.⁷¹⁴ In beiden Fällen kann deshalb auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden (vgl. Kapitel 1 A. III. 3. c. Datenschutz oben).

IV. Gesetzesentwurf zur Meldepflicht von Steuergestaltungen

1. Politische Entwicklung

Da die DAC 6 bis zum 31.12.2019 in deutsches Recht transferiert werden muss (vgl. Kapitel 2 B. IV. Europäische Rechtsgrundlage von BEPS Aktionspunkt 12 oben), gilt es nun eine nationale Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen mit anschließendem Informationsaustausch einzuführen. Eine Gesetzesinitiative aus dem Jahr 2007, durch die mit dem damaligen § 138a AO-E eine Anzeigepflicht für rein nationale Steuergestaltungen eingeführt werden sollte, war an verfassungsrechtlichen Bedenken sowie an der Kritik aus der Wissenschaft und der Praxis gescheitert.⁷¹⁵ Erst durch die Arbeiten der OECD (vgl. Kapitel 1 A. III. 2. Aktionspunkt 12: Offenlegung von aggressiven Steuerplanungen oben) wurde der politische Prozess wieder angestoßen. Um die europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Grenzen einer Anzeigepflicht auszuloten hat das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen im Auftrag des BMF das Gutachten „Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland“ erstellt.⁷¹⁶ Das Gutachten aus dem Jahr 2016 bezieht sich auf eine Anzeigepflicht für rein nationale Steuergestaltungsmodells, die es grundsätzlich befürwortet, gleichzeitig aber eine ausgewogene Ausgestaltung anmahnt.⁷¹⁷ Daraufhin hat die Länderfinanzministerkonferenz im Juni den Entwurf eines § 138d ff. AO-E zur Einführung einer Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen gebilligt, der bislang jedoch nicht als Referentenentwurf eines Umsetzungsgesetzes vorliegt.⁷¹⁸

⁷¹⁴ Erklärung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen der Bundesrepublik Deutschland zu § 5 der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte, veröffentlicht in der Bekanntmachung über das Wirksamwerden der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte vom 29. Januar 2018, BGBl. 2018 II, 67.

⁷¹⁵ *Puls/Heravi*, ISR 2015, 284 (288); *Douttiné/Partin*, BB 2017 3031 (3032); *Stöber*, BB 2018 1559 (1559).

⁷¹⁶ *Heber*, IStR 2017, 559 (559).

⁷¹⁷ *Michaelis*, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 16 f.; MPI Gutachten, S. 153 ff.

⁷¹⁸ *Stöber*, BB 2018, 2464 (2465); *ders.*, BB 2018, 1559 (1561).

2. Umfang des Gesetzesentwurfs

Sowohl die DAC 6 als auch BEPS Aktionspunkt 12 sehen die Anzeigepflicht nur bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen vor. Diskutiert wird deshalb, ob sich § 138d ff. AO-E in Umsetzung der DAC 6 auch auf grenzüberschreitende Steuergestaltungen beziehen sollte, oder ob darüber hinausgehend eine separate Bestimmung für grenzüberschreitende Steuergestaltungen eingeführt werden sollte.⁷¹⁹ Vom Anwendungsbereich des aktuellen Gesetzesentwurfs sind bisher ausschließlich nationale Steuergestaltungen erfasst, mit denen der deutsche Steueranspruch verringert oder zeitlich verschoben oder mit denen Steueranrechnungen oder –erstattungen begründet werden sollen. Anzeigepflichtig sollen Intermediäre und subsidiär die Steuerpflichtigen selbst sein.⁷²⁰ Der DAC 6 folgend, soll auch in der deutschen Umsetzung auf gesetzliche Konkretisierungen unbestimmter Rechtsbegriffe verzichtet werden.⁷²¹ So wird der Anwendungsbereich der Vorschrift zulasten der Rechtssicherheit auf vielseitige Lebenssachverhalte anwendbar.⁷²² Der Mangel an Rechtssicherheit könnte dadurch relativiert werden, dass die Anzeige nach § 138d ff. AO-E anonymisiert erfolgen soll und damit kein Eingriff in geschützte Daten stattfindet.⁷²³ Da die Identifikation der Steuerpflichtigen von der DAC 6 vorgegeben wird, scheint eine gesetzgeberische Differenzierung zwischen rein nationalen einerseits und grenzüberschreitenden Steuergestaltungen andererseits unumgänglich, wenn man die Verschärfung der nationalen Anzeigepflicht vermeiden möchte.⁷²⁴

D. Zusammenfassung

In der deutschen Finanzverwaltung zeichnen sich zwei Tendenzen ab. Zum einen schreiten Automatisierung und Digitalisierung weiter voran. Zum anderen wird der zwischenstaatliche Informationsaustausch kontinuierlich erweitert.

Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ermöglicht die von Amtsträgern weitgehend unabhängige und beschleunigte Bearbei-

⁷¹⁹ *Bartelt/Geberth*, DB 2018, 1558 (1559).

⁷²⁰ *Bartelt/Geberth*, DB 2018, 1558 (1559).

⁷²¹ *Stöber*, BB 2018, 2464 (2465).

⁷²² *Elster*, FR 2018, 639 (640).

⁷²³ *Hey*, FR 2018, 633 (634).

⁷²⁴ *Osterloh-Konrad*, FR 2018, 621 (624).

tung von Steuerfällen. Die damit einhergehende elektronische Datenmenge muss von den Finanzbehörden bewältigt werden können. Dafür muss die notwendige technische Infrastruktur geschaffen und von den Finanzbeamten beherrscht werden. Dies scheint nicht immer reibungslos zu funktionieren. Medienberichten zufolge sei das BZSt mit der Weitergabe ausländischer Datensätze über Finanzinformationen überfordert, da Softwareprobleme eine händische Bearbeitung erforderlich machten.⁷²⁵ Obwohl die Finanzverwaltung die technische Organisation des Finanzkonten-Informationsaustauschs noch nicht bewältigt hat bahnt sich bereits die nächste Herausforderung an. Im Zusammenhang mit der geplanten Anzeigepflicht für Steuergestaltungen muss die erforderliche Infrastruktur ebenfalls noch geschaffen werden.⁷²⁶ Die Digitalisierung führt nicht automatisch zu mehr steuerlicher Transparenz auf Seiten der Steuerpflichtigen. Die Geheimhaltung der Risikoparameter der verwendeten RMS mag zwar aus Sicht der Finanzbehörden einleuchten, wirkt aber für die Steuerbürger nicht vertrauensbildend.⁷²⁷ Damit die Mehrheit oder zumindest eine kritische Anzahl der Steuerfälle tatsächlich automatisch bearbeitet werden kann, muss das materielle Recht digital vollzogen werden können. Die Vielzahl an Ausnahme- und Rücknahmetatbeständen der deutschen Rechtsordnung behindert jedoch die digitale Vollziehbarkeit. Vor diesem Hintergrund wird eine mit der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens einhergehende Vereinfachung des materiellen Steuerrechts gefordert.⁷²⁸ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, inwieweit und ab wann sich die elektronische Kommunikation mit den Finanzämtern auch für Steuerpflichtige vorteilhaft auswirkt.⁷²⁹

Der zwischenstaatlich steuerliche Informationsaustausch hat sich von der einzelfallbezogenen Informationsübermittlung zur individuellen Besteuerung längst zu einem Massenphänomen, losgelöst vom Besteuerungszweck einzelner bestimmter Steuerpflichtiger, entwickelt. Die eigentliche Herausforderung liegt jedoch nicht allein in der Datenmenge, sondern im Datenschutz. Im sensiblen Bereich des

⁷²⁵ Hildebrand, Handelsblatt v. 20.6.2018, S. 9.

⁷²⁶ Eisgruber, FR 2018, 625 (626).

⁷²⁷ Volquardsen, Schwarz/Pahlke, § 88 AO, Rn. 50

⁷²⁸ Bültmann, DStR 2017, 1 (6); Volquardsen, Schwarz/Pahlke, § 88 AO, Rn. 5p.

⁷²⁹ Zaumseil, NJW 2016, 2769 (2774).

Steuerdatenschutzes gilt das Vertrauen in den Gesetzgeber als Grundvoraussetzung des funktionierenden E-Governments.⁷³⁰ Gerade im Bereich des steuerlichen Informationsaustauschs handelt der deutsche Gesetzgeber jedoch nicht auf eigene Veranlassung, sondern aufgrund verpflichtend umzusetzender Richtlinien der EU. Auch die EU handelt nicht in Eigeninitiative, sondern übernimmt die Vorgaben der OECD. So wurden die OECD-Empfehlungen zum Informationsaustausch über Finanzkonten, tax rulings und CbCR beinahe eins zu eins in EU-Richtlinien und deren nationale Umsetzungen übernommen. Wichtige steuerpolitische Entscheidungen - auch im Bereich des Steuerdatenschutzes - werden letztendlich von der OECD getroffen und damit von einer Institution, die nicht demokratisch legitimiert ist.⁷³¹ Umso wichtiger ist es deshalb, dass internationale Vorgaben an den Maßstäben des Grundgesetzes gemessen werden und der deutsche Steuergesetzgeber nicht nur als Vollzugsbehörde ohne eigene Entscheidungsmacht auftritt.

⁷³⁰ Beckmann, DStR 2017, 971 (976).

⁷³¹ Richter/Welling, FR 2018, 628 (631).

Teil 2: Schutzbestimmungen zugunsten der Steuerpflichtigen

Aufgrund der immer weiteren Verbreitung persönlicher Steuerdaten mittels immer besserer digitaler Instrumente, wächst auch das Schutzbedürfnis der Steuerpflichtigen. Der steuerliche Datenschutz muss den gesteigerten Anforderungen gerecht werden, die mit der Internationalisierung und der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens einhergehen. Der Gesetzgeber hat das steuerliche Datenschutzrecht den Anforderungen der DSGVO entsprechend angepasst. Die steuerlichen Datenschutzbestimmungen ergeben sich aus verschiedenen europäischen und nationalen Rechtsquellen.⁷³² Sie sind in den Grundrechten (Kapitel 4), der Abgabenordnung (Kapitel 5) und nicht zuletzt im eigentlichen Datenschutzrecht (Kapitel 6) verankert.

Kapitel 4: Steuerlicher Grundrechtsschutz

A. Rechtsquellen des Grundrechtsschutzes

Das System des Grundrechtsschutzes basiert in Deutschland auf drei Ebenen. Zunächst sind die Grundrechte auf nationaler Ebene das deutsche Grundgesetz geschützt. Auf europäischer Ebene ist die Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRCh) eine verbindliche Grundrechtskodifikation mit Primärrechtsrang. Schließlich gilt auf völkerrechtlicher Ebene die Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) in Deutschland verbindlich. Alle drei Grundrechtssysteme haben nicht nur jeweils einen eigenen Anwendungsbereich, sondern mit dem BVerfG, dem EuGH und dem EGMR auch eine eigene Gerichtsbarkeit.⁷³³

I. Grundgesetz

Die nationalen Grundrechte sind im ersten Abschnitt des deutschen Grundgesetzes in den Art. 1 – 19 verbürgt und genießen damit Verfassungsrang. Anders als die GRCh und die EMRK bezeichnet das Grundgesetz auch inländische juristische Personen ausdrücklich als Grundrechtsträger, soweit sie gemäß Art. 19 Abs. 3 GG in den jeweiligen Schutzbereich der Grundrechte betroffen sein können. Juristische Personen können denklogisch beispielsweise weder in ihrer Menschenwürde oder in ihrer körperlichen Unversehrtheit betroffen

⁷³² *Pahlke*, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, S. 1.

⁷³³ *Ludwigs/Sikora*, JuS 2017, 385 (385).

sein, noch können sie das Recht auf Ehe und Familie in Anspruch nehmen. Die Berufung auf die entsprechenden Grundrechte bleibt juristischen Personen daher verwehrt. Prinzipiell anwendbar sind jedoch beispielsweise das allgemeine Grundrecht auf Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG, die Eigentumsgarantie nach Art. 14 Abs. 1 GG und die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG.⁷³⁴ Bei einer dritten Kategorie von Grundrechten, in die z.B. das allgemeine Persönlichkeitsrecht nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG fällt, können sich juristische Personen auf bestimmte Teil-Schutzbereiche berufen. So hat das BVerfG entschieden, dass juristische Personen über ein aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG abgeleitetes Recht auf einen selbstbestimmten Umgang mit Daten verfügen.⁷³⁵

Mit der Verfassungsbeschwerde können Grundrechtsträger gemäß Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG die Verletzung ihrer Grundrechte durch die öffentliche Gewalt vor dem BVerfG rügen. Häufigster Beschwerdegegenstand der Verfassungsbeschwerde sind Urteile, aber auch formelle Gesetze und faktisches Verwaltungshandeln (oder Unterlassen) sind taugliche Beschwerdegegenstände.⁷³⁶ Wird eine auf europäischem Recht basierende, nationale Staatshandlung, wie etwa ein Umsetzungsgesetz oder ein darauf basierendes Urteil gerügt, finden gleichzeitig die Grundrechte der GRCh Anwendung. In diesem Fall ist fraglich ob die Zuständigkeit beim BVerfG oder beim EuGH liegt. Fehlt es an einem angreifbaren Handeln oder Unterlassen deutscher öffentlicher Gewalt, kommt abgeleitetes Unionsrecht als Beschwerdegegenstand einer Verfassungsbeschwerde laut aktueller, geänderter Rechtsprechung des BVerfG nicht mehr in Betracht.⁷³⁷

II. EU Grundrechte Charta

Die EU Grundrechte Charta (GRCh) ist ein rechtsverbindlicher, europäischer Grundrechtskatalog, der den EU-Verträgen gemäß Art. 6 EUV rechtlich gleichrangig ist.⁷³⁸ Mit Inkrafttreten des Lissabon-Vertrags ist die GRCh 2009 in der EU rechtsverbindlich geworden. In Art. 51 GRCh wird der Anwendungsbereich der europäischen Grund-

⁷³⁴ *Remmert*, Maunz/Dürig, Art. 19 Abs. 3 GG, Rn. 102.

⁷³⁵ BVerfGE 118, 168 (204).

⁷³⁶ *Bethge*, Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 90 BVerfGG, Rn. 176.

⁷³⁷ 2 BvR 2738/13, Rn. 97; *Sauer*, EuR 2017, 186 (189).

⁷³⁸ *von Westphalen*, BB 2018, 900 (900).

rechte definiert. Nach Art. 51 Abs. 1 GRCh gilt die Charta für die Organe sämtlicher Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung von Unionsrecht. Das BVerfG hat diesbezüglich einschränkend klargestellt, dass nicht jeder untergeordnete Bezug einer Regelung zum Unionsrecht ausreicht, um den Anwendungsbereich der Charta zu eröffnen.⁷³⁹ Im Gegensatz dazu hatte der EuGH zuvor in der Rechtsache *Akerberg-Fransson* im Februar 2013 entschieden, dass die GRCh grundsätzlich auch im Zusammenhang mit der Besteuerung Anwendung findet, obwohl die EU im Bereich der direkten Steuern keine spezifischen Kompetenzen hat.⁷⁴⁰ Nach Kritik an der als zu weit empfundenen Auslegung hat der EuGH in der Rechtsache *Siragusa* präzisiert, dass für die „Durchführung des Rechts der Union“ i.S.v. Art. 51 GRCh nicht irgendein Zusammenhang, sondern ein „hinreichende(r) Zusammenhang von einem gewissen Grad“ erforderlich ist.⁷⁴¹ Um einen Fall der Durchführung von Unionsrecht soll es sich aber handeln, wenn EU-Mitgliedstaaten Richtlinien, wie z.B. die Amtshilferichtlinie, umsetzen oder anwenden.⁷⁴² Klare Leitlinien zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche der GRCh und des GG fehlen derzeit noch.⁷⁴³ Bei paralleler Anwendbarkeit des GG und der GRCh bestimmt die Günstigkeitsklausel des Art. 53 GRCh, dass die für den Grundrechtsträger vorteilhaftere Grundrechtsordnung vorrangig anwendbar ist.⁷⁴⁴ Diese wird allerdings durch den allgemeinen Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts relativiert.⁷⁴⁵

Der EuGH lässt grundsätzlich zu, dass sich juristische Personen auf die GRCh stützen, differenziert aber in den einzelnen Schutzbereichen zwischen natürlichen und juristischen Personen.⁷⁴⁶ Zwar setzt Art. 47 GRCh einen effektiven Rechtsschutz voraus, ein eigenständiges, mit der deutschen Verfassungsbeschwerde zum BVerfG vergleichbares Rechtsmittel gegen die Verletzung der EU-Grundrechte Charta existiert auf Ebene der EU nicht.⁷⁴⁷ Hinsichtlich des Rechtsschutzes wird unterschieden, ob die verletzende Handlung von einer

⁷³⁹ BVerfGE 133, 277 (316).

⁷⁴⁰ *Lehner*, IStR 2016, 265 (266); EuGH C-617/10, EuZW 2013, 302 (302).

⁷⁴¹ EuGH Urt. V. 6.3.2014 C-206/13; NVwZ 2014, 575 (575).

⁷⁴² *Lehner*, IStR 2016, 265 (269).

⁷⁴³ *Lehner*, IStR 2016, 265 (267).

⁷⁴⁴ *Ludwigs/Sikora*, JuS 2017, 385 (391).

⁷⁴⁵ *Jarass*, GRCh, Art. 53, Rn. 25.

⁷⁴⁶ *Goldhammer/Sieber*, JuS 2018, 22 (25).

⁷⁴⁷ *Jarass*, GRCh, Einleitung, Rn. 69.

nationalen Stelle oder einer europäischen ausgeht. Gegen Handlungen nationaler Stellen kommen die Rechtsmittel zum Tragen, die nach nationalem Recht gegen die betreffende Handlung eröffnet sind.⁷⁴⁸ Im Fall Deutschlands dürfte dies häufig die Verfassungsbeschwerde sein. Gegen grundrechtswidriges Handeln der Union können Grundrechtsträger mit der individuellen Nichtigkeitsklage gemäß Art. 263 Abs. 4 AEUV vorgehen. Dieser Rechtsbehelf ist statthaft gegen Handlungen, die gegen den Kläger gerichtet sind oder ihn unmittelbar und individuell betreffen. Dies betrifft neben Handlungen mit individueller Geltung auch Handlungen mit allgemeiner Geltung, sofern der Kläger wegen bestimmter Merkmale ähnlich individuell wie bei einer Einzelfallentscheidung betroffen ist.⁷⁴⁹ Die Zuständigkeit liegt in erster Instanz beim EuG, ein auf Rechtsfragen beschränktes Rechtsmittel zum EuGH ist gemäß Art. 256 Abs. 1 AEUV statthaft.

III. EMRK

Der Europarat war bestrebt, die UN-Menschenrechtserklärung der UN vom 10.12.1948 in ein regionales Schutzsystem zu transformieren, das mit effizienten Kontrollmechanismen ausgestattet ist. Die EMRK wurde 1950 in Rom unterzeichnet und trat 1953 nach Ratifizierung durch 10 Staaten, darunter Deutschland, in Kraft.⁷⁵⁰ Da alle 47 Mitgliedstaaten des Europarats Konventionsstaaten sind, hat die EMRK einen über die GRCh hinausgehenden Anwendungsbereich. In Deutschland zählt die EMRK nicht zu den allgemeinen Völkerrechtsregeln i.S.v. Art. 25 GG. Nach Art. 59 Abs. 3 GG kommt ihr vielmehr der Rang eines innerstaatlichen Gesetzes zu. Als Teil des geltenden Bundesrechts sind die Konventionsbestimmungen damit unmittelbar anwendbar.⁷⁵¹

Die EMRK schützt neben natürlichen auch juristische Personen, soweit es um Rechte geht, die ihrer Natur nach auf eine juristische Person Anwendung finden können.⁷⁵² Die konventionsrechtliche Ver-

⁷⁴⁸ Jarass, GRCh, Einleitung, Rn. 75.

⁷⁴⁹ Jarass, GRCh, Einleitung, Rn. 66.

⁷⁵⁰ Meyer-Ladewig/Nettesheim, Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer, Einleitung, Rn. 6, Art. 1, Rn. 5.

⁷⁵¹ Meyer-Ladewig/Nettesheim, Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer, Einleitung, Rn. 18 f.

⁷⁵² Meyer-Ladewig/Nettesheim, Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer, Art. 1, Rn. 25.

pflichtung gilt für alle staatlichen Organe und Institutionen.⁷⁵³ Der im Grundgesetz verankerte Grundsatz der völkerrechtsfreundlichen Auslegung besagt, dass das deutsche Recht so auszulegen und anzuwenden ist, dass das Ergebnis mit der EMRK im Einklang steht. Auch bei der Bestimmung des Inhalts und der Reichweite von Grundrechten des GG ist die Rechtsprechung des EGMR zu beachten. Eine Verfassungsbeschwerde kann jedoch nicht unmittelbar auf Verletzung der EMRK gestützt werden.⁷⁵⁴ Art. 34 EMRK vermittelt Anspruch auf individuellen Rechtsschutz. Die Individualbeschwerde zum EGMR ist gegen Deutschland nach dem Grundsatz der Erschöpfung des nationalen Rechtswegs in Art. 35 Abs. 1 EMRK erst nach erfolgter Verfassungsbeschwerde zum BVerfG gestützt auf das GG zulässig.⁷⁵⁵

B. Das Besteuerungsverfahren im Schutzbereich der Grundrechte

Zahlreiche Grundrechte werden auf allen drei Ebenen (GG, GRCh, EMRK) im Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren berührt. Obwohl eine Vielzahl potentiell grundrechtsrelevanter Sachverhalte im steuerlichen Verfahrensrecht denkbar ist, konzentrieren sich die nachfolgenden Ausführungen auf die Bereiche Steuerdatenerhebung (vgl. Abschnitt I. Grundrechtsrelevanz der Steuerdatenerhebung unten), steuerlicher Informationsaustausch (vgl. Unterstellt die steuerberatende Tätigkeit würde in irgendeiner Form von der Finanzverwaltung als Risikoparameter herangezogen und es läge ein Eingriff in die Berufsfreiheit vor, könnte dieser jedoch verfassungsmäßig gerechtfertigt sein. Die Berufsfreiheit steht gemäß Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG unter einfachem Gesetzesvorbehalt. Demnach müssen sich zumindest die Grundlagen einer in die Berufsfreiheit eingreifenden Regelung in einem formellen Gesetz finden. Bei § 88 Abs. 5 AO handelt es sich um ein formelles Bundesgesetz, das grundsätzlich geeignet ist, eine Einschränkung der Berufsfreiheit zu rechtfertigen. Allerdings wird in § 88 Abs. 5 AO lediglich der Einsatz von RMS im Besteuerungsverfahren geregelt. Die Heranziehung der Steuerberater-

⁷⁵³ Meyer-Ladewig/Nettesheim, Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer, Art. 1, Rn. 6.

⁷⁵⁴ Meyer-Ladewig/Nettesheim, Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer, Einleitung, Rn. 18 f.

⁷⁵⁵ Meyer-Ladewig/Nettesheim, Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer, Art. 34, Rn. 12.

tätigkeit als Risikoparameter erfolgt jedoch aufgrund interner Vorschriften der Finanzverwaltung und damit nur indirekt gestützt auf § 88 Abs. 5 AO. Da diese Vorschrift keinerlei Vorgaben bezüglich der Ausgestaltung der RMS enthält, stellt die Vorschrift diesbezüglich keine ausreichende gesetzliche Eingriffsnorm dar. Die Verwaltungsvorschriften der Finanzbehörden, in denen die Risikoparameter geregelt werden und die ohne Beteiligung des parlamentarischen Gesetzgebers auf Ebene der Exekutive erlassen werden, stellen für sich genommen ebenfalls keine ausreichende gesetzliche Grundlage für einen Grundrechtseingriff dar.

Gemäß der Stufentheorie des BVerfG wäre die berufsregelnde Festlegung von Risikoparametern in der Finanzverwaltung als Eingriff in die Freiheit der Berufsausübung zu qualifizieren. Freiheit der Berufsausübung kann nach Auffassung des BVerfG beschränkt werden, soweit vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls es zweckmäßig erscheinen lassen. Der Grundrechtsschutz beschränkt sich auf die Abwehr in sich verfassungswidriger, weil etwa übermäßig belastender und nicht zumutbarer Auflagen. Das grundrechtlich geschützte Interesse an einer gleichmäßigen Besteuerung ist dementsprechend geeignet Eingriffe in die Berufsfreiheit zu rechtfertigen. Es ist daher anzunehmen, dass die Heranziehung der Steuerberatertätigkeit als Risikoparameter der Finanzverwaltung nicht als übermäßig belastend qualifiziert würde. Mangels einer gesetzlichen Grundlage ist die Heranziehung der Steuerberatertätigkeit als Risikoparameter verfassungswidrig. Es ist jedoch anzunehmen, dass dieser Eingriff in die Berufsfreiheit - bei entsprechender gesetzlicher Ausgestaltung - als gerechtfertigt eingestuft würde.

II. Grundrechtsschutz vor steuerlichem Informationsaustausch (unten) Anzeigepflichten bezüglich Steuergestaltungen (vgl. III.

Grundrechtsschutz vor Anzeigepflichten bezüglich Steuergestaltungen (unten).

I. Grundrechtsrelevanz der Steuerdatenerhebung

Die staatliche Erhebung von Daten zum Zwecke der Besteuerung stellt grundsätzlich einen Eingriff in grundrechtsrelevante Bereiche der Steuerpflichtigen dar. Beim deutschen Steuerverfahrensrecht gemäß der AO handelt es sich um eigenständiges, nationales Recht,

mit dem keine Vorgaben der EU umgesetzt werden. Dementsprechend ist das deutsche Besteuerungsverfahren anhand des Grundgesetzes zu prüfen. Neben der allgemeinen Grundrechtsrelevanz des Besteuerungsverfahrens hat die Steuerdatenerhebung mit der Ermächtigung zum Einsatz von Risikomanagementsystemen im BVerfModG eine weitere grundrechtsrelevante Ausprägung erfahren (vgl. Teil 1 Kapitel 3 A. Modernisierte Steuerdatenerhebung und Steuerfestsetzung oben).

1. Steuerdaten im Lichte des informationellen Selbstbestimmungsrechts

Bei der Steuerfestsetzung müssen die Finanzbehörden zwangsläufig auf Daten der Steuerpflichtigen zugreifen. Wie jede Form staatlichen Handelns ist auch der Umgang mit Steuerdaten am Prüfungsmaßstab der Grundrechte zu messen. Das deutsche Grundgesetz kennt kein selbstständiges Grundrecht auf Datenschutz. Stattdessen werden persönliche Daten durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, einer Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG grundrechtlich geschützt.⁷⁵⁶ Auch juristische Personen können sich gegebenenfalls auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung berufen, allerdings lediglich gestützt auf Art. 2 Abs. 1 GG, ohne Rückgriff auf Art. 1 Abs. 1 GG.⁷⁵⁷

a. Schutzbereich

Als Schutzgut gelten alle individuellen oder individualisierbaren Informationen des Grundrechtsträgers, unabhängig von ihrer Aussagekraft. Hintergrund ist, dass sich selbst aus scheinbar unbedeutenden Daten v.a. mittels elektronischer Verarbeitung weitere Informationen ableiten lassen, die grundrechtlich geschützte Geheimhaltungsinteressen der Betroffenen beeinträchtigen können.⁷⁵⁸ Nicht erfasst sind anonymisierte Daten.⁷⁵⁹

Geschützt ist die Entscheidung der Grundrechtsträger über Preisgabe und Verwendung ihrer persönlichen Daten. Deshalb sind die staatliche Erhebung, Kenntnisnahme, Speicherung, Verwendung,

⁷⁵⁶ *Di Fabio*, Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rn. 173.

⁷⁵⁷ *Di Fabio*, Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rn. 225.

⁷⁵⁸ BVerfGE 118, 168 (186); BVerfGE 65, 1 (45); BVerfGE 115, 320 (350).

⁷⁵⁹ *Gersdorf*, Gersdorf/Paal, Art. 2 GG, Rn. 18.

Weitergabe, Veröffentlichung sowie jede weitere Form des Umgangs mit persönlichen Daten Eingriffe in den Schutzbereich.⁷⁶⁰ Neben der klassischen Abwehrfunktion gegen staatliche Eingriffe vermittelt das Recht auf informationelle Selbstbestimmung den Grundrechtsträgern gegenüber dem Staat einen Schutzanspruch bei horizontalen Eingriffen in den Schutzbereich.⁷⁶¹ Ein Eingriff ist horizontal, wenn er nicht hoheitlich ist. Dies trifft auch auf Eingriffshandlungen ausländischer Behörden zu. Neben den Abwehr- und Schutzrechten vermittelt das Recht auf informationelle Selbstbestimmung auch verfahrensrechtliche Garantien in Gestalt von Aufklärungs-, Auskunfts- und Löschungspflichten sowie Verwertungsverboten.⁷⁶²

In ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige sind Grundrechtsträger gegenüber der Finanzverwaltung vor Eingriffen in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung geschützt. Auch Besteuerungsgrundlagen sind persönliche Daten i.S.v. Art. 2 Abs. 1 GG (i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG bei natürlichen Personen), deshalb geht das BVerfG in seiner Rechtsprechung vom Bestehen eines grundrechtlichen Steuerdatenschutzes aus.⁷⁶³ Der Steuerpflichtige ist durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung vor unbegrenzter Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner personenbezogenen Steuerdaten geschützt.⁷⁶⁴ Dies ist zumindest der Fall, wenn die betreffenden Steuerdaten den betroffenen Steuerpflichtigen identifizierbar machen.

b. Schranken

Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gilt jedoch nicht schrankenlos. Als Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts nach Art. 2 Abs. 1 GG steht auch das informationelle Selbstbestimmungsrecht unter einfachem Gesetzesvorbehalt. Die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage muss u.a. dem Bestimmtheitsgebot und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen. Bei einem Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung muss insbesondere der Verwendungszweck der betroffenen Informationen in der

⁷⁶⁰ *Di Fabio*, Maunz/Dürig, Art. 2 Abs. 1 GG, Rn. 176.

⁷⁶¹ *Gersdorf*, Gersdorf/Paal, Art. 2 GG, Rn. 17.

⁷⁶² *Gersdorf*, Gersdorf/Paal, Art. 2 GG, Rn. 20.

⁷⁶³ *Hendricks*, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 29; BVerfG 65, 1 (43).

⁷⁶⁴ *Hendricks*, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 29.

Ermächtigungsgrundlage hinreichend bestimmt und auf das Erforderliche begrenzt sein.⁷⁶⁵ Dazu gehört auch die Angabe, welche staatlichen Stellen zur Erfüllung welcher Aufgaben Informationen erheben dürfen.⁷⁶⁶ Verhältnismäßig ist ein Eingriff in das informationelle Selbstbestimmungsrecht, wenn die Allgemeininteressen, denen er dient, überwiegen. So kann dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die verfassungsrechtlich in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte steuerliche Belastungsgleichheit das Grundrecht auf steuerliche Selbstbestimmung verweigert werden.⁷⁶⁷

Die Steuerdatenerhebung stellt demnach zwangsläufig einen Eingriff in das informationelle Selbstbestimmungsrecht der Steuerpflichtigen dar. Nichtsdestotrotz dürften Individualverfassungsbeschwerden gegen einzelne Bestimmungen der AO bzw. gegen das gesetzmäßige Handeln der Finanzverwaltung zumeist nicht erfolgreich sein. Stützt sich der Eingriff auf eine hinreichend bestimmte Gesetzesgrundlage, kann die Verhältnismäßigkeit im Hinblick auf das Allgemeininteresse an der ebenfalls grundrechtlich geschützten Besteuerungsgleichheit grundsätzlich bejaht werden.

2. Steuerliche RMS im Lichte der Berufsfreiheit

Seit der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens können Finanzbehörden gestützt auf § 88 Abs. 5 AO in ihrem Ermessen eigene RMS implementieren, die aufgrund von vordefinierten Risikoparametern prüfungsrelevante Steuerfälle erkennen. (vgl. Teil 1 Kapitel 3 A. I. 1. Risikomanagementsysteme (RMS) oben). Anhand der Risikoparameter erfolgt die Einteilung eines Steuerfalls in eine Risikoklasse. Auch die Zuziehung eines Steuerberaters kann als Risikoparameter verwendet werden. Je nach Ergebnis könnte sich seine Bevollmächtigung dann auch zu Lasten des Mandanten auswirken, wenn es um die Beurteilung der steuerlichen Integrität geht.⁷⁶⁸ Dies könnte einen Eingriff in die grundrechtlich geschützte Berufsfreiheit nach Art. 12 GG des Steuerberaters darstellen.

⁷⁶⁵ BVerfGE 118, 168 (187).

⁷⁶⁶ BVerfGE 118, 168 (188).

⁷⁶⁷ Seer, Tipke/Kruse, § 85, Rn. 39; BVerfGE 118, 168 (195).

⁷⁶⁸ Baldauf, DStR 2016, 833 (837).

a. Schutzbereich

Die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 S. 1 GG ist ein Deutschengrundrecht, das sowohl im Verhältnis zu Selbstständigen als auch zu abhängig Beschäftigten gilt.⁷⁶⁹ Der Beruf des Steuerberaters fällt als traditionelles Berufsbild in den Anwendungsbereich der Berufsfreiheit. Neben direkten staatlichen Eingriffen schützt die Berufsfreiheit auch vor staatlichen Regelungen und Maßnahmen, die berufliche Tätigkeiten faktisch beeinflussen.⁷⁷⁰ Mangels eines direkten Eingriffs in die Freiheit der Berufswahl oder der Berufsausübung, kann im Zusammenhang mit der Heranziehung des Steuerberaters als Risikoparameter im Besteuerungsverfahren lediglich ein indirekter Eingriff vorliegen.⁷⁷¹ Der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 S. 1 GG ist in solchen Fällen eröffnet, wenn die Maßnahme in einem Zusammenhang mit der Berufsausübung steht und eine berufsregelnde Tendenz entfaltet.⁷⁷² Muss ein Steuerberater damit rechnen, dass Steuerfälle aufgrund der Beratung in den elektronischen Systemen der Finanzverwaltung herausgefiltert und besonders überprüft werden, wird er dies bei seiner Berufsausübung berücksichtigen müssen.⁷⁷³ Die berufsregelnde Tendenz entfaltet sich z.B. darin, dass ein Steuerberater vor diesem Hintergrund davon absieht, legitime aber ungewöhnliche Gestaltungen zu implementieren, da ungewiss ist, wie das RMS der Finanzverwaltung darauf reagiert. Nicht nur bestimmte Steuermodelle, sondern auch einzelne Berater, die z.B. als besonders spitzfindig gelten, könnten als Risikoparameter verwendet werden.⁷⁷⁴ Steuerberater müssten bei ihrer Tätigkeit stets im Auge behalten, wie sich ihr „Rating“ entwickelt.⁷⁷⁵ Würde die Tätigkeit des Steuerberaters als Risikoparameter herangezogen, bestünde darin ein Eingriff in die Berufsfreiheit. Inwieweit das tatsächlich der Fall ist, ist ungewiss, da die Risikoparameter nicht veröffentlicht werden dürfen, was aus rechtsstaatlicher Sicht nicht unbedenklich ist (vgl. Teil 1 Kapitel 3 A. I. 1. Risikomanagementsysteme (RMS) oben). Zwar schützt die Berufsfreiheit auch vor faktischen Eingriffen, allerdings ist eine Ver-

⁷⁶⁹ Schmidt, ErfK, Art. 12 GG, Rn. 1.

⁷⁷⁰ Schmidt, ErfK, Art. 12 GG, Rn. 18.

⁷⁷¹ Mann/Worthmann, JuS 2013 385 (389); Mann, DStR 2009, 506 (508).

⁷⁷² BVerfGE 98, 83 (97); NJW 1961, 2299 (2299).

⁷⁷³ Mann, DStR 2009, 506 (508); Baldauf, DStR 2016, 833 (837).

⁷⁷⁴ Mann, DStR 2009, 506 (508).

⁷⁷⁵ Baldauf, DStR 2016, 833 (837).

fassungsbeschwerde gemäß § 90 BVerfGG nur statthaft, wenn der Beschwerdeführer selbst, unmittelbar und gegenwärtig in seiner Berufsfreiheit betroffen ist.⁷⁷⁶ Dies wird sich mangels Kenntnis der tatsächlichen RMS-Parameter jedoch nicht nachweisen lassen.

b. Schranken

Unterstellt die steuerberatende Tätigkeit würde in irgendeiner Form von der Finanzverwaltung als Risikoparameter herangezogen und es läge ein Eingriff in die Berufsfreiheit vor, könnte dieser jedoch verfassungsmäßig gerechtfertigt sein. Die Berufsfreiheit steht gemäß Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG unter einfachem Gesetzesvorbehalt. Demnach müssen sich zumindest die Grundlagen einer in die Berufsfreiheit eingreifenden Regelung in einem formellen Gesetz finden.⁷⁷⁷ Bei § 88 Abs. 5 AO handelt es sich um ein formelles Bundesgesetz, das grundsätzlich geeignet ist, eine Einschränkung der Berufsfreiheit zu rechtfertigen. Allerdings wird in § 88 Abs. 5 AO lediglich der Einsatz von RMS im Besteuerungsverfahren geregelt. Die Heranziehung der Steuerberatertätigkeit als Risikoparameter erfolgt jedoch aufgrund interner Vorschriften der Finanzverwaltung und damit nur indirekt gestützt auf § 88 Abs. 5 AO. Da diese Vorschrift keinerlei Vorgaben bezüglich der Ausgestaltung der RMS enthält, stellt die Vorschrift diesbezüglich keine ausreichende gesetzliche Eingriffsnorm dar. Die Verwaltungsvorschriften der Finanzbehörden, in denen die Risikoparameter geregelt werden und die ohne Beteiligung des parlamentarischen Gesetzgebers auf Ebene der Exekutive erlassen werden, stellen für sich genommen ebenfalls keine ausreichende gesetzliche Grundlage für einen Grundrechtseingriff dar.⁷⁷⁸

Gemäß der Stufentheorie des BVerfG wäre die berufsregelnde Festlegung von Risikoparametern in der Finanzverwaltung als Eingriff in die Freiheit der Berufsausübung zu qualifizieren.⁷⁷⁹ Freiheit der Berufsausübung kann nach Auffassung des BVerfG beschränkt werden, soweit vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls es zweckmäßig erscheinen lassen. Der Grundrechtsschutz beschränkt sich auf die Abwehr in sich verfassungswidriger, weil etwa übermäßig

⁷⁷⁶ Scholz, Maunz/Dürig, Art. 12 GG, Rn. 112.

⁷⁷⁷ Scholz, Maunz/Dürig, Art. 12 GG, Rn. 324.

⁷⁷⁸ Voßkuhle/Kaufhold, JuS 2016, 314 (315).

⁷⁷⁹ BVerfGE 7, 377 ff.

belastender und nicht zumutbarer Auflagen. Das grundrechtlich geschützte Interesse an einer gleichmäßigen Besteuerung ist dementsprechend geeignet Eingriffe in die Berufsfreiheit zu rechtfertigen. Es ist daher anzunehmen, dass die Heranziehung der Steuerberater Tätigkeit als Risikoparameter der Finanzverwaltung nicht als übermäßig belastend qualifiziert würde. Mangels einer gesetzlichen Grundlage ist die Heranziehung der Steuerberater Tätigkeit als Risikoparameter verfassungswidrig. Es ist jedoch anzunehmen, dass dieser Eingriff in die Berufsfreiheit - bei entsprechender gesetzlicher Ausgestaltung - als gerechtfertigt eingestuft würde.

II. Grundrechtsschutz vor steuerlichem Informationsaustausch

Der steuerliche Informationsaustausch ist sowohl auf innerstaatlicher als auch auf internationaler Ebene grundrechtlich relevant und kann einen Eingriff in die Rechte der Betroffenen darstellen.⁷⁸⁰ Soweit es sich bei den Informationsaustausch-Vorschriften um eigenständiges, nationales Recht handelt, mit dem keine Vorgaben der EU umgesetzt werden, sind diese am Maßstab des Grundgesetzes zu messen, insbesondere anhand des informationellen Selbstbestimmungsrechts nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG. Dies gilt auch für Vorschriften bezüglich des Informationsaustauschs mit Drittstaaten. Informationsaustausch-Bestimmungen, die EU-Recht umsetzen, werden am Maßstab der GRCh gemessen.

1. Informationsaustausch aufgrund von deutschen Rechtsvorschriften

Das BVerfG geht davon aus, dass das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der betroffenen Personen beim steuerlichen Informationsaustausch beeinträchtigt ist (zu den Einzelheiten des informationellen Selbstbestimmungsrechts nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG (siehe Abschnitt I. 1. Steuerdaten im Lichte des informationellen Selbstbestimmungsrechts oben)).⁷⁸¹ Solche Eingriffe sind gerechtfertigt, wenn sie auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen, die dem Gebot der Normenklarheit und der Verhältnismäßigkeit entspricht. Die Ermächtigungsnorm muss den Anlass, den Zweck und die Grenzen des Eingriffs bereichsspezifisch und präzise festge-

⁷⁸⁰ BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, T.z. 3.1.1.

⁷⁸¹ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 29.

legt sein.⁷⁸² Erfolgt ein solcher Eingriff auf Grundlage eines Abkommens, z.B. eines DBA, eines TIEA-Abkommens oder aufgrund des Multilateralen Übereinkommens, das durch ein Umsetzungsgesetz in deutsches Recht übersetzt wurde, besteht grundsätzlich ein ausreichender Rechtfertigungsgrund.⁷⁸³ Deshalb ist letztendlich allein der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ausschlaggebend für die Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Informationshilfe. Den Anforderungen der Verhältnismäßigkeit genügt der Austausch steuerlicher Informationen auch, wenn unklar ist, ob die übermittelten Informationen tatsächlich erforderlich sind. Im Zusammenhang mit dem automatischen Informationsaustausch könnte einer derartigen Anforderung an die Erforderlichkeit im Einzelfall denklogisch nicht entsprochen werden. Daher gilt es als ausreichend, dass der steuerliche Informationsaustausch als solches ein geeignetes und erforderliches Mittel darstellt, um die gleichmäßige Besteuerung im Sinne des Allgemeininteresses sicherzustellen.⁷⁸⁴ Konzeptionell ist der steuerliche Informationsaustausch daher mit dem Grundgesetz vereinbar.

a. Transparenzanforderungen des BVerfG

Das BVerfG hatte im Jahr 2007 zu entscheiden, ob der automatische Kontenaufruf gemäß § 93 Abs. 7, 8 AO, bei dem Finanzbehörden Zugang zu Stammdaten der bei inländischen Kreditinstituten geführten Konten erhalten, mit dem Grundgesetz vereinbar ist.⁷⁸⁵ Im Ergebnis gelangte das BVerfG zu der Entscheidung, dass der automatische Kontenabruf grundsätzlich verfassungsmäßig sei. Lediglich § 93 Abs. 8 (a.F.), der die Finanzbehörden dazu ermächtigt, auf Ersuchen anderer inländischer Behörden über das BZSt auf Kontostammdaten zuzugreifen, sei wegen Verstoßes gegen das informationelle Selbstbestimmungsrecht von Steuerpflichtigen verfassungswidrig. Die Verfassungswidrigkeit sah das BVerfG darin, dass der Kreis der außersteuerlichen Behörden, die über die Finanzämter Zugang zu Kontostammdaten erhielten, in § 93 Abs. 8 AO nicht hinreichend bestimmt sei. Darin sah das BVerfG einen Verstoß gegen das Gebot der Normenklarheit. Der Verstoß wurde durch eine Gesetzesänderung behoben, seit der die zugriffberechtigten Sozialbehörden in

⁷⁸² Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26, Rn. 45; BVerfGE 118, 168 (183).

⁷⁸³ Hendricks, Wassermeyer, Bd. 2, vor Art. 1 MA-InfAust, Rn. 29.

⁷⁸⁴ Seer, Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 40.

⁷⁸⁵ Wunsch, König § 93 AO, Rn. 30; BVerfGE 118, 168 ff.

§ 93 Abs. 8 S. 1 AO n.F. festgelegt werden.⁷⁸⁶ Zur Rechtfertigung eines Eingriffs in das informationelle Selbstbestimmungsrecht bedarf es, so das BVerfG, einer hinreichend klaren und bestimmten gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage, in der Anlass, Zweck und Grenzen des Eingriffs festgelegt sein müssen.⁷⁸⁷ Diesen Anforderungen hatte § 93 Abs. 8 AO a.F. nach Auffassung des BVerfG nicht genügt. Nichtsdestotrotz hat das BVerfG angesichts des drohenden Vollzugsdefizits auf eine Nichtigkeitsklärung verzichtet, sondern dem Gesetzgeber lediglich aufgegeben, eine verfassungsmäßige Neuordnung zu erlassen.

Überträgt man die Anforderungen des BVerfG an die Normenklarheit auf die steuerlichen Informationsaustausch-Bestimmungen des deutschen Rechts, müssten darin die zugangsberechtigten inländischen und ausländischen Behörden festgelegt werden. Thematisch lässt sich die Entscheidung des BVerfG bezüglich des automatischen Kontenabrufs auf die Bestimmungen zum Finanzkonten-Informationsaustausch übertragen, soweit es sich bei diesen nicht lediglich um die Umsetzung der DAC 2 handelt, da in diesem Fall die GRCh vorrangig anwendbar wäre. Nach § 1 Nr. 1 b des formellen Umsetzungsgesetzes der MCAA⁷⁸⁸ (vgl. Teil 1 Kapitel 1 A. IV. 2.

Umsetzungsakte oben) sind die jeweils zuständigen Behörden jedes Vertragsstaats in Anlage B aufgeführt. Besagte Anlage B ist nicht als Teil des deutschen Umsetzungsgesetzes der MCAA in Bundesgesetzblatt abgedruckt, stattdessen findet sich in einer Fußnote der Hinweis, dass Anlage B gemäß § 7 Abs. 2.3 MCAA nicht auf der Webseite der OECD veröffentlicht wird.⁷⁸⁹ Gemäß § 7 Abs. 2.3 MCAA i.V.m Abs. 1 Bst. f MCAA wird die Übersicht der jeweils zuständigen nationalen Behörden den Unterzeichnern auf schriftliche Anfrage an das Sekretariat des OECD-Koordinierungsgremiums zur Verfügung gestellt. Auch die Listen der zuständigen Behörden in Anlage B zum Umsetzungsgesetz des Multilateralen Übereinkommens⁷⁹⁰ sowie in Anlage B zum deutschen Umsetzungsgesetz der

⁷⁸⁶ Rätke, Klein § 93 AO, Rn. 95.

⁷⁸⁷ BVerfGE 118, 168 (186 f.); BVerfGE 100, 313 (359).

⁷⁸⁸ BGBl 2015 II, 1630.

⁷⁸⁹ BGBl 2015 II, 1630 (1641).

⁷⁹⁰ BGBl 2015 II, 966 (985).

CbC-MCAA⁷⁹¹ wurden nicht im Bundesgesetzblatt abgedruckt. Hinsichtlich des Finanzkonten-Transformationsaustauschs, des Austauschs der länderbezogenen Berichte und jedes Informationsaustauschs auf Grundlage des Multilateralen Übereinkommens sind die jeweils zuständigen nationalen Behörden zwar auf gesetzlicher Stufe festgelegt. Da die jeweiligen Gesetzesbestimmungen aber nicht veröffentlicht werden, ist der Zweck der Transparenzanforderungen nichtsdestotrotz nicht erfüllt. Insofern wäre die aus diesen Übereinkommen beruhenden Eingriffe in das informationelle Selbstbestimmungsrecht nach Art. 2 Abs. 1 (i.V.m. Art. 1 Abs. 1) GG nicht gerechtfertigt und damit verfassungswidrig. Sollte das BVerfG in einem etwaigen Normenkontrollverfahren zu demselben Schluss kommen, wäre jedoch damit zu rechnen, dass auf eine Nichtigkeitserklärung verzichtet würde. Sollte das BVerfG dem deutschen Gesetzgeber aufgeben, die Verfassungsmäßigkeit durch Veröffentlichung der jeweiligen Anlagen mit den ausländischen Behörden herzustellen, wäre es weiter fraglich, ob der deutsche Gesetzgeber dazu in der Lage ist. Soweit Da ausländische Vertragsstaaten die zuständigen Behörden nicht veröffentlichen möchten, würde Deutschland mit der Veröffentlichung wohl gegen internationale Abmachungen mit seinen Vertragspartnern verstoßen.

Die einzelnen TIEA-Abkommen und DBA, die von Deutschland abgeschlossen wurden, müssten den Transparenzanforderungen des BVerfG ebenfalls genügen. Ob dies der Fall ist, muss für das jeweils einschlägige Abkommen individuell geprüft werden. Grundsätzlich stellen Auskunftsklauseln nach Art. 26 OECD-MA oder Art. 25 DE-VG zwar die Rechtsgrundlage des spontanen und automatischen Informationsaustauschs dar, enthalten aber keine entsprechende Rechtspflicht. In Bezug auf den spontanen und automatischen Informationsaustausch wird deshalb kritisiert, dass den verfassungsmäßigen Anforderungen damit nicht genügt wird, denn Umfang und die Voraussetzungen des spontanen und automatischen Informationsaustauschs obliegen dem Ermessen der Vertragsstaaten und sind nicht in den DBA bzw. TIEA und deren deutschen Umsetzungsgesetzen geregelt (vgl. Teil 1 Kapitel 1 B. II. 1. Umfang des Informa-

⁷⁹¹ BGBl 2016 II, 1177.

tionsaustauschs oben).⁷⁹² Die Anforderungen des BVerfG an eine grundrechtseinschränkende Ermächtigungsgrundlage sind in diesem Fall unterschritten. Der spontane und automatische Informationsaustausch auf Grundlage von Art. 26 OECD-MA bzw. Art. 25 DE-VG ist somit verfassungsmäßig nicht zu rechtfertigen.⁷⁹³ Der BFH vertritt jedoch ohne weitere Begründung die Gegenauffassung.⁷⁹⁴ Die Verfassungswidrigkeit kann und wird in der Praxis dadurch behoben, dass in den DBA abweichend von den DBA-Mustern abweichende Bestimmungen verabredet werden, in denen die Voraussetzungen und Grenzen des spontanen und automatischen Informationsaustauschs festgelegt werden.

b. Innerstaatlicher Datenabgleich der Finanzbehörden

Der automatisierte Datenabgleich der deutschen Finanzbehörden untereinander gemäß § 88b AO stellen Eingriffe in den Schutzbereich der informationellen Selbstbestimmung dar (vgl. Teil 1 Kapitel 3 A. II. Länderübergreifender Datenaustausch oben). Da § 88b AO eine ausreichende gesetzliche Eingriffsgrundlage darstellt, ist die Verfassungsmäßigkeit des Eingriffs allein anhand der Verhältnismäßigkeit zu beurteilen. Diese wird in der Literatur bezweifelt.⁷⁹⁵ Kritisiert wird, dass die Finanzbehörden gestützt auf § 88b AO sämtliche verfügbare Daten ohne Anlass beliebig untereinander austauschen können, ohne dass es eines konkreten Verdachts der Steuerverkürzung oder Hinterziehung bedarf was einer steuerlichen Rasterfahndung gleichkommt.⁷⁹⁶ Das BVerfG hat entschieden, dass die polizeiliche Rasterfahndung verfassungswidrig ist, wenn nicht eine konkrete Gefahr für hochrangige Rechtsgüter wie den Bestand oder die Sicherheit des Bundes oder eines Landes oder für Leib, Leben oder Freiheit einer Person gegeben sei. Im Vorfeld der Gefahrenabwehr scheide eine Rasterfahndung daher aus. Eine allgemeine Bedrohungslage, wie sie im Hinblick auf terroristische Anschläge seit dem 11. September 2001 durchgehend bestanden hat, seien für die Anordnung der Rasterfahndung nicht ausreichend. Vorausgesetzt sei vielmehr das Vorliegen weiterer Tatsachen, aus denen sich eine

⁷⁹² Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26, Rn. 45.

⁷⁹³ Hendricks, S. 169; Hendricks, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26, Rn. 45.

⁷⁹⁴ BFH/NV 2006, 922.

⁷⁹⁵ Beckmann, DStR 2017, 971 (971 ff.); Gläser/Schöllhorn, DStR 2017, 1577 (1579 f.).

⁷⁹⁶ Beckmann, DStR 2017, 971 (972).

konkrete Gefahr, etwa für die Vorbereitung oder Durchführung terroristischer Anschläge, ergibt.⁷⁹⁷ Diese Auffassung wird im Grundsatz auch vom BFH vertreten. Dieser hat hinsichtlich der Befugnisse der Steuerfahndung entschieden, dass Auskunftsverlangen im Rahmen von Rasterfahndungen oder ähnlicher Ermittlungen unzulässig seien, wenn Anhaltspunkte für steuererhebliche Umstände fehlen. „Ins Blaue hinein“ dürfe die Finanzverwaltung keine Auskunftsverlangen stellen.⁷⁹⁸ Diese Formel zieht sich bis heute durch die Entscheidungen des BFH und stellt ständige Rechtsprechung dar.⁷⁹⁹ Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH ist zu- recht fraglich, ob der automatisierte Datenabgleich nach § 88b AO, der lediglich der Verhütung, Ermittlung oder Verfolgung einer länder- übergreifenden erheblichen Steuerverkürzung dienen muss, ohne dass ein hinreichender Verdacht vorliegt, verhältnismäßig ist.⁸⁰⁰

2. Informationsaustausch aufgrund europäischer Vorschriften

a. Anwendbarkeit der Grundrechte Charta

Der innereuropäische Informationsaustausch auf Grundlage des EUAHiG, das wiederum die europäische Amtshilfe-RL umsetzt, ist an dem Maßstab der GRCh zu messen, hat der EuGH in der Rechtssache *Berlioz Investment Fund* entschieden.⁸⁰¹ Um ein auf die Amtshilfe-RL gestütztes Auskunftersuchen der französischen Finanzbehörden erfüllen zu können, hatte die luxemburgische Finanzverwaltung ein Bußgeld gegen den luxemburgischen *Berlioz Investment Fund* verhängt, da dieser sich weigerte, die Namen seiner Gesellschafter preiszugeben. Gegen die Bußgeldanordnung gelangte der *Berlioz Investment Fund* an das zuständige luxemburgische Verwaltungsgericht, das mit einem Vorabentscheidungsersuchen im Zusammenhang mit der Auslegung der Amtshilfe-RL an den EuGH gelangte.⁸⁰² In seiner Vorabentscheidung hat der EuGH die grundsätzliche Anwendbarkeit der GRCh und die Zulässigkeit entsprechender Rechtsbehelfe der Informationspflichtigen im Zusammenhang mit der Amts-

⁷⁹⁷ NJW 2006, 1936 ff.

⁷⁹⁸ BFHE 148, 108 ff.

⁷⁹⁹ *Beckmann*, DStR 2017, 971 (974).

⁸⁰⁰ *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2017, 1577 (1579).

⁸⁰¹ EuGH C 682/15 v. 16.5.2017.

⁸⁰² *Oppel/Sendke*, IStR 2018, 110 (110); EuGH C 682/15 v. 16.5.2017, Rn. 21 ff.

hilfe-RL bejaht, ohne dabei auf die konkrete Betroffenheit bestimmter Grundrechte einzugehen.⁸⁰³

b. Europäisches Grundrecht auf Datenschutz

Art. 8 GRCh enthält ein eigenes Datenschutzgrundrecht, als *lex specialis* zu dem Grundrecht auf Achtung des Privat- und Familienleben in Art. 7 GRCh, der wiederum Art. 8 EMRK entspricht.⁸⁰⁴ Geschützt sind personenbezogene Daten. Diese dürfen gemäß Art. 8 Abs. 2 GRCh ausschließlich für festgelegte Zwecke und mit Einwilligung der betroffenen Person oder aufgrund einer gesetzlichen Grundlage verarbeitet werden. Geschützt ist demnach die Herrschaft über eigene personenbezogene Daten und das Recht, Dritte von deren Erhebung oder Verwendung auszuschließen.⁸⁰⁵ Die Definition personenbezogener Daten war der Datenschutz-RL entliehen. Nach deren Außerkrafttreten ist gemäß Art. 94 Abs. 2 DSGVO die Definition des Art. 4 Nr. 1 DSGVO einschlägig (vgl. Teil 1 Kapitel 2 C. II. Anwendbarkeit des Europäischen Datenschutzrechts oben). Demnach sind personenbezogene Daten solche, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen.⁸⁰⁶ Auch Bankdaten fallen in den Schutzbereich von Art. 8 GRCh, da diese anhand des Zahlungsverkehrs und von Anlageentscheidungen Rückschlüsse zulassen auf berufliche und wirtschaftliche Verhältnisse sowie auf höchstpersönliche, familiäre, religiöse und politische Bindungen.⁸⁰⁷ Ob die Daten als sensibel anzusehen sind ist dabei nicht relevant.⁸⁰⁸ Ein Eingriff liegt vor, wenn solche personenbezogene Daten verarbeitet werden. Gemäß Art. 4 Nr. 2 DSGVO versteht man unter Verarbeitung das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung. Demnach muss es sich beim innereuropäischen Austausch von Steuerdaten um einen Eingriff in den Schutzbereich von Art. 8 GRCh

⁸⁰³ *Oppel/Sendke*, IStR 2018, 110 (114).

⁸⁰⁴ *Kingreen*, Calliess/Ruffert, GRCh Art. 7 Rn. 2; Gersdorf/Paal, Art. 8 GRCh, Rn. 17.

⁸⁰⁵ *Kingreen*, Calliess/Ruffert, GRCh Art. 8 Rn. 9.

⁸⁰⁶ *Ziebarth*, Sydow, Art. 4 DSGVO, Rn 9; *Schreiber*, Plath, Art. 4 DSGVO, Rn, 4.

⁸⁰⁷ *Hamacher*, IStR 2016, 171 (171).

⁸⁰⁸ *Kingreen*, Calliess/Ruffert, GRCh Art. 8, Rn. 12.

handeln. Da eine Einwilligung der betroffenen Personen beim Steuerdatenaustausch regelmäßig nicht vorliegen wird, ist ein Eingriff gemäß Art. 8 Abs. 2 GRCh nur gerechtfertigt, wenn er zu festgelegten Zwecken und aufgrund einer gesetzlichen Grundlage erfolgt. Die gleichmäßige Besteuerung kann als Zweck des EUAHiG bzw. der Amtshilfe-RL angesehen werden, sodass die Verfassungsmäßigkeit schließlich auch auf europäischer Ebene von der Verhältnismäßigkeit abhängt (vgl. Art. 52 Abs. 1 GRCh). Im Zusammenhang mit Art. 8 GRCh gilt die Verhältnismäßigkeit insbesondere als gewahrt, wenn Daten primär beim Betroffenen selbst erhoben werden und nur subsidiär bei Dritten. Zudem muss die Datenerhebung grundsätzlich in Kenntnis des Betroffenen erfolgen.⁸⁰⁹ In einem Gutachten aus dem Jahr 2017 hat der EuGH das geplante Abkommen der EU mit Kanada über die Übermittlung von Flugdatensätzen als unverhältnismäßig und damit nicht mit den europäischen Grundrechten vereinbar qualifiziert, mit dem Resultat, dass besagtes Abkommen nicht geschlossen werden durfte.⁸¹⁰

III. Grundrechtsschutz vor Anzeigepflichten bezüglich Steuergestaltungen

Im Zusammenhang mit Anzeigepflichten betreffend Steuergestaltungen ist zunächst der maßgebliche grundrechtliche Prüfungsmaßstab festzulegen. Ein nationales Gesetz, das lediglich die zwingenden Vorgaben der DAC 6 umsetzt, wird als reine Umsetzungsvorschrift ausschließlich an den europäischen Grundrechten zu messen sein.⁸¹¹ Der aktuelle Gesetzesentwurf sieht jedoch eine über die DAC 6 hinausgehende Anzeigepflicht für nationale Gestaltungen vor und wäre insoweit auch an den deutschen Grundrechten zu messen (vgl. Teil 1 Kapitel 3 C. IV. Gesetzesentwurf zur Meldepflicht von Steuergestaltungen oben). Dadurch entstünde eine gesplante Rechtslage.⁸¹² Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung künftiger Anzeigepflichten, dürften die Grundrechte der Betroffenen dadurch regelmäßig betroffen sein.

⁸⁰⁹ Kingreen, Calliess/Ruffert, GRCh Art. 8, Rn. 16.

⁸¹⁰ EuGH Gutachten 1/15 v. 26.7.2017.

⁸¹¹ Hey, FR 2018, 633 (634); Stöber, BB 2018, 1559 (1566); vgl. BVerfGE 73, 339 (378); BVerfGE 89, 155 (174).

⁸¹² Stöber, BB 2018, 1559 (1566).

1. Bestimmtheitsgrundsatz

Sollte das künftige deutsche Umsetzungsgesetz, so wie die DAC 6, unbestimmte Rechtsbegriffe verwenden, um möglichst viele Fallkonstellationen zu erfassen, würde ein Konflikt mit dem Bestimmtheitsgrundsatz entstehen (vgl. Teil 1 Kapitel 3 C. IV. Gesetzesentwurf zur Meldepflicht von Steuergestaltungen oben).⁸¹³ Als Ausprägung des aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleiteten Rechtsstaatsprinzips erfordert der Bestimmtheitsgrundsatz, dass Normen so klar formuliert sind, dass ihre Rechtsfolgen für den Normadressat so vorhersehbar und berechenbar sind, dass er sein Verhalten danach ausrichten kann.⁸¹⁴ Nichtsdestotrotz ist gerade im Steuerrecht die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe zulässig, solange die Norm hinreichend auslegungsfähig ist.⁸¹⁵ Andererseits müssen insbesondere die Voraussetzungen von bußgeldbewehrten Vorschriften klar definiert sein.⁸¹⁶ Sind die Meldevoraussetzungen der deutschen Umsetzung zukünftig ebenso offen formuliert, wie die Kennzeichen des Anhangs IV der Amtshilfe-RL (vgl. Teil 1 Kapitel 2 B. IV. 2. a.

Pflichtbegründende Gestaltungen oben), können die Betroffenen nicht klar unterscheiden, ob eine meldepflichtige Gestaltung vorliegt oder nicht. Auf europäischer Ebene anerkennt der EuGH das Prinzip der Rechtssicherheit als ungeschriebenen, allgemeinen Rechtsgrundsatz. Das Bestimmtheitsgebot gilt als Ausprägung der Rechtssicherheit auch im Unionsrecht.⁸¹⁷

Da die DAC 6 die Einführung von Sanktionen bei Verstoß gegen die Anzeigepflicht vorsieht, riskieren die Betroffenen bei einer Fehleinschätzung hinsichtlich des Umfangs der Anzeigepflicht zudem die Verhängung eines Bußgelds (vgl. Teil 1 Kapitel 2 B. IV. 3. Sanktionen bei Verstoß oben). Es ist daher zu erwarten, dass die deutsche Umsetzung der DAC 6 gegen den Bestimmtheitsgrundsatz und damit gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößt.

⁸¹³ Stöber, BB 2018, 2464 (2465).

⁸¹⁴ Grzeszick, Mauz/Dürig, Art. 20 GG, Teil VII, Rn. 59; Debus, DStR 2017, 2520 (2522); BVerfGE 118, 168 (188).

⁸¹⁵ Grzeszick, Mauz/Dürig, Art. 20 GG, Teil VII, Rn. 62.

⁸¹⁶ Hey, FR 2018, 633 (637).

⁸¹⁷ Gaitanides, von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 19 EUV, Rn. 18, 23.

2. Datenschutz der Steuerpflichtigen

Die DAC 6 sieht die namentliche Identifikation der Nutzer gemeldeter Steuergestaltungen vor und eröffnet damit den Anwendungsbereich des Datenschutzrechts. Im Rahmen der deutschen Umsetzung soll auf die Identifikation der betroffenen Nutzer von Steuergestaltungen verzichtet werden.⁸¹⁸ In diesem Fall würden sich keine datenschutzrechtlichen Fragen stellen. Sollte die deutsche Umsetzung doch den Identifikationsvorgaben der DAC 6 verpflichtungsgemäß folgen, wäre auf nationaler Ebene ein Eingriff in das informationelle Selbstbestimmungsrecht gemäß Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG der Betroffenen anzunehmen (zu den Einzelheiten des Informationellen Selbstbestimmungsrechts vgl. Abschnitt I. 1. Steuerdaten im Lichte des informationellen Selbstbestimmungsrechts oben). Auf europäischer Ebene dürfte ein Eingriff in das Recht auf Datenschutz nach Art. 8 GRCh und auf Schutz der Privatsphäre nach Art. 7 GRCh angenommen werden (zu den Einzelheiten des europäischen Datenschutzgrundrechtes vgl. Abschnitt II. 2. b. Europäisches Grundrecht auf Datenschutz oben).

Da aktuell noch keine gesetzliche Grundlage einer solchen Anzeigepflicht existiert, kann derzeit nicht beurteilt werden, ob ein solcher Eingriff in die Grundrechte der Betroffenen zu rechtfertigen ist. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist die Geeignetheit einer Anzeigepflicht – ihre zielführende Ausgestaltung unterstellt – zu bejahen. Sie trägt dazu bei, dass der Gesetzgeber über die Informationen verfügt, die ihn dazu befähigen, etwaige unerwünschte Steuergestaltungen gesetzlich zu unterbinden. Fraglich ist hingegen die Erforderlichkeit, da der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Steuererklärung ohnehin die zur Veranlagung nötigen Informationen übermittelt. Sollten sich die Angaben in der Steuererklärung und die aufgrund der Anzeigepflicht übermittelten Angaben weitgehend überschneiden, wäre die Erforderlichkeit zu verneinen.⁸¹⁹ Zumindest auf nationaler Ebene sprechen auch die steigenden Steuereinnahmen der vergangenen Jahre gegen die Erforderlichkeit.⁸²⁰ Die Angemessenheitsprüfung kann nur anhand der konkreten Gesetzesvorschrift

⁸¹⁸ *Osterloh-Konrad*, FR 2018, 621 (625).

⁸¹⁹ *Hey*, FR 2018, 633 (636).

⁸²⁰ *Eisgruber*, FR 2018, 625 (626).

vorgenommen werden. Unangemessen sind jedenfalls zu breit angelegte Anzeigepflichten. Da das Hauptziel der Anzeigepflicht in der rechtzeitigen Information des Gesetzgebers bestehen soll⁸²¹, kann beispielsweise argumentiert werden, dass die Identifikation der betroffenen Nutzer nicht erforderlich oder angemessen ist.

3. Berufsfreiheit steuerlicher Berater

Aufgrund ihrer Ausgestaltung als Berufspflicht von Intermediären (z.B. Steuerberatern) greifen Anzeigepflichten als Berufsausübungsregelungen in die in Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Berufsfreiheit ein.⁸²² Solche Berufsausübungsregelungen bedürfen einer verfassungsmäßigen Rechtfertigung. Da es sich nach der Stufentheorie des BVerfG um einen vergleichsweise harmlosen Eingriff erster Stufe handelt, sind zur Rechtfertigung prinzipiell „vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls“ ausreichend, soweit der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt wird.⁸²³ Unabhängig von der Frage der ausreichenden Bestimmtheit, kann vor der gesetzlichen Umsetzung der Anzeigepflicht nicht beurteilt werden, ob es sich dabei um eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage handelt. Im Zusammenhang mit der Verhältnismäßigkeitsprüfung kann auf die entsprechenden Ausführungen des obigen Abschnitts 2. Datenschutz der Steuerpflichtigen verwiesen werden.

4. Allgemeine Handlungsfreiheit der Steuerpflichtigen

Schließlich ist auch die allgemeine Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG der Steuerpflichtigen betroffen. Der Anzeigepflicht sollen insbesondere solche Steuergestaltungen unterfallen, die zwar legal sind, aber aus fiskalischen Gründen unerwünscht, da sie sich negativ auf das inländische Steueraufkommen auswirken.⁸²⁴ Gleichzeitig soll die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen auch der Abschreckung dienen.⁸²⁵ In den Erwägungen zur DAC 6 wird die Abschreckung vor der Verwendung von potentiell aggressiven, aber legalen Steuergestaltungen als Ziel der Richtlinie bezeichnet.⁸²⁶ Steuerpflichtige sol-

⁸²¹ *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803 (803).

⁸²² *Hey*, FR 2018, 633 (636).

⁸²³ *Scholz*, Mauz/Dürig, Art. 12, Rn. 343.

⁸²⁴ *Stöber*, BB 2018, 1559 (1559).

⁸²⁵ *Hey*, FR 2018, 633 (633).

⁸²⁶ E. 7 zur RL 2018/822(EU) zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Be-

len davon abgehalten werden, anzeigepflichtige Gestaltungen zu nutzen und Berater sollen davon abgehalten werden eben solche Gestaltungen zu entwickeln und anzubieten.⁸²⁷ Nichtsdestotrotz anerkennen der BFH und das BVerfG ein aus Art. 2 Abs. 1 GG abgeleitetes Recht der Steuerpflichtigen auf die steueroptimierende Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse.⁸²⁸ Durch eine Anzeigepflicht für solche Gestaltungen wird folglich nicht nur ein legales sondern auch ein gerichtlich anerkanntes Verhalten hoheitlich eingeschränkt. Da jedoch ohnehin speziellere Grundrechte betroffen sind, kann an dieser Stelle auf weitere Ausführungen zu der lediglich subsidiär anwendbaren allgemeinen Handlungsfreiheit verzichtet werden.⁸²⁹

C. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sowohl auf nationaler als auch auf europäischer Ebene Grundrechte zum Schutz der Steuerpflichtigen vor übermäßigen Eingriffen in den persönlichen Bereich im Zuge des Besteuerungsverfahrens verankert sind. Der jeweilige Gewährleistungsgehalt und das Verhältnis der verschiedenen Grundrechtsordnungen sind jedoch nicht abschließend geklärt. So ist z.B. offen, inwieweit das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gegenüber dem europäischen Datenschutzgrundrecht noch eine Zukunft hat.⁸³⁰ Die gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass deutsche Gesetze zunehmend an europäische Richtlinien angepasst werden und dann teilweise als Umsetzungsgesetz gelten. In derartigen Fällen geht der eigentlichen Prüfung eines etwaigen Grundrechtseingriffs schlimmstenfalls ein Kompetenzstreit zwischen BVerfG und EUGH voraus.

Materiell-rechtlich betrifft das modernisierte Besteuerungsverfahren mit seinen zahlreichen Informationsaustauschbeständen in erster Linie den grundrechtlich geschützten Datenschutz bzw. die Privatsphäre der Steuerpflichtigen. Da sich derartige Grundrechtseingriffe mit einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage rechtfertigen lassen, hängt die Rechtmäßigkeit de facto von der Verhältnismäßig-

steuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, wiederholt in E. 11 und E. 13.

⁸²⁷ Heber, IStR 2017, 559 (560).

⁸²⁸ Debus, DStR 2017, 2520 (2524).

⁸²⁹ Di Fabio, Mauz/Dürig, Art. 2, Rn. 21.

⁸³⁰ Veil, NVzW 2018, 686 (691).

keitsprüfung ab. Dabei wird der Schutz der Steuerpflichtigen letztendlich gegen die ebenfalls verfassungsmäßig geschützte Gleichheit der Besteuerung abgewogen. Das Ergebnis hängt hierbei vom Einzelfall ab. Bislang hat weder der EuGH noch das BVerfG eine solche Abwägung vorgenommen. Im Zuge der zukünftigen Intensivierung des steuerlichen Informationsaustauschs könnte sich dies jedoch ändern.

Kapitel 5: Schutzbestimmungen der AO

A. Gewährung rechtlichen Gehörs beim Informationsaustausch

Damit ein Steuerpflichtiger vor dem steuerlichen Informationsaustausch um Rechtsschutz nachsuchen kann, benötigt er zunächst Kenntnis davon, dass und in welchem Umfang ein solcher zu erwarten ist. So kann sich der Betroffene beispielsweise mit einem Einspruch gegen Ermittlungsmaßnahmen deutscher Finanzbehörden aufgrund eines ausländischen Auskunftersuchens wenden.⁸³¹ Die allgemeine Kenntnis davon, dass bestimmte automatische Auskunftsaustauschverkehre stattfinden, reicht nicht aus, vielmehr soll vorab eine Information im Einzelfall stattfinden.⁸³² Diese erhält der Betroffene durch seine vorherige Anhörung.⁸³³

I. Anhörungsrecht nach § 117 Abs. 4 S. 3 AO

Als Grundnorm des zwischenstaatlichen steuerlichen Informationsaustauschs räumt § 117 AO den inländischen Beteiligten ein Anhörungsrecht ein (vgl. Teil 1 Kapitel 3 B. I. Informationsaustausch nach der Generalnorm § 117 AO oben). Durch die Anhörungspflicht gemäß § 117 Abs. 4 S. 3 AO soll der Grundrechtsschutz der Beteiligten beim Informationsaustausch verwirklicht werden.⁸³⁴

1. Umfang des Anhörungsrechts

Bezüglich des Umfangs der Anhörungspflicht verweist § 117 Abs. 4 S. 3 AO auf die Grundnorm des rechtlichen Gehörs gemäß § 91 AO in steuerlichen Verwaltungsverfahren.⁸³⁵ § 117 Abs. 4 S. 3 AO ist anwendbar bei Gewährung zwischenstaatlicher Informationshilfe. Bei

⁸³¹ BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Tz. 3.2.2.

⁸³² Hamacher, IStR 2016, 171 (176).

⁸³³ Franz, IStR 2017, 273 (273).

⁸³⁴ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 79; BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Tz. 3.1.1.

⁸³⁵ Wunsch, König, § 91 AO, Rn. 1.

der Inanspruchnahme der Informationshilfe durch die deutschen Finanzbehörden findet § 91 AO direkt ohne die Verweisungsnorm Anwendung, da Auskunftersuchen der deutschen Finanzbehörden der Vorbereitung steuerlicher Verwaltungsakte dienen.⁸³⁶ Angehört werden inländische Beteiligte, dazu zählen neben dem informationsbetroffenen Steuerpflichtigen auch Dritte, die den deutschen Finanzbehörden zur Auskunft verpflichtet sind.⁸³⁷ Die Anhörung kann sowohl mündlich, als auch schriftlich auf einem amtlichen Vordruck erfolgen.⁸³⁸ Da sie den wirkungsvollen Informationsaustausch nicht verhindern oder verzögern soll, beträgt die Anhörungsfrist lediglich zwei Wochen.⁸³⁹

Bei Verstoß gegen die Anhörungspflicht kommt zumindest bei Übermittlung von Informationen ins Ausland kein Verwertungsverbot in Betracht, weil sich dieses lediglich gegen die ausländische Finanzbehörde richten könnte. Diese Begründung lässt sich im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Inanspruchnahme von Informationshilfe durch deutsche Finanzbehörden zwar nicht hören, da die Informationen in diesem Fall von inländischen Behörden verwendet werden, die einem nationalen Verwertungsverbot unterliegen können. Nichtsdestotrotz sind Betroffene sowohl bei der Gewährung als auch bei der Inanspruchnahme von Informationshilfe auf Schadensersatzansprüche und dienstaufsichtsrechtliche Maßnahmen gegen die handelnden Behörden angewiesen.⁸⁴⁰

2. Ausnahmebestimmungen

Inländische Beteiligte werden stets angehört, sofern kein Ausnahmetatbestand erfüllt ist. Nach § 117 Abs. 4 S. 3 AO findet keine Anhörung statt, wenn die Umsatzsteuer betroffen ist oder ein Informationsaustausch nach dem EUAHiG stattfindet (in diesem Fall unterbleibt die Anhörung jedoch nicht, sondern findet entsprechend den Maßgaben des EUAHiG statt). Zudem finden die Ausnahmetatbestände nach § 91 AO Anwendung.⁸⁴¹ § 91 Abs. 2 AO enthält Regel-

⁸³⁶ Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 122; Matthes, Pfirmann/Rosenke/Wagner, § 117 AO, Rn. 227.

⁸³⁷ BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Tz. 3.1.4.

⁸³⁸ BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Tz. 3.1.5.

⁸³⁹ Seer, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 81; BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Tz. 3.1.4.

⁸⁴⁰ Rätke, Klein, § 117 AO, Rn. 125.

⁸⁴¹ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 31.

beispiele, in denen die Anhörung unterbleiben kann. So kann die Anhörung unterbleiben, wenn der Erfolg des Informationsaustauschs gefährdet scheint, z.B. weil der Steuerpflichtige sein Verhalten darauf einstellen könnte, sowie in Fällen des automatischen Informationsaustauschs. Der automatische Informationsaustausch bezieht sich auf generell-abstrakte Fallgruppen und ist als solches faktisch ausgeschlossen.⁸⁴² Die Anhörung beschränkt sich auf spontanen Informationsaustausch sowie auf den Informationsaustausch auf Ersuchen, da diese einzelfallbezogen sind.⁸⁴³ Die zuständige Finanzbehörde entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob sie auf eine Anhörung verzichtet.⁸⁴⁴ Nach § 91 Abs. 3 AO hat die Anhörung zu unterbleiben, wenn ein zwingendes öffentliches Interesse entgegensteht. Solche Fälle sollten im Steuerrecht jedoch praktisch kaum auftreten.⁸⁴⁵

II. Anhörungsrecht nach § 4 Abs. 1 S. 3 EUAHiG

Beim Informationsaustausch auf Ersuchen auf Grundlage des EUAHiG, gilt die § 117 Abs. 4 AO über die Verweisung des § 4 I 3 EUAHiG. Aufgrund dieser Verweisung kommt es zu einem Regelungswiderspruch, da § 117 Abs. 4 S. 3 die Anhörung im Anwendungsbereich des EUAHiG grundsätzlich ausschließt. Der Konflikt wird so gelöst, dass zumindest beim Informationsaustausch auf Ersuchen auf Grundlage EUAHiG grundsätzlich eine Anhörung stattfindet.⁸⁴⁶ In § 7 Abs. 8 EUAHiG wird unter Verweis auf § 117 Abs. 4 S. 3 AO die Regelung wiederholt, wonach beim automatischen Informationsaustausch keine Anhörung stattfindet. So verbleibt es einzig beim spontanen Informationsaustausch bei der Grundregel des § 117 Abs. 4 S. 3 AO, die die Anhörung im Zusammenhang mit dem Informationsaustausch auf Grundlage des EUAHiG ausschließt.

B. Steuergeheimnis

Neben dem Anhörungsrecht ist das Steuergeheimnis des § 30 AO eine weitere Konkretisierung des informationellen Selbstbestim-

⁸⁴² *Matthes*, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 117 AO, Rn. 231.

⁸⁴³ *Seer*, Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Bd. 1, Art. 26 OECD-MA, Rn. 81.

⁸⁴⁴ *Matthes*, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 117 AO, Rn. 230; BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Tz. 3.1.4.

⁸⁴⁵ *Rätke*, Klein, § 91 AO, Rn. 20; *Kobor*, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 91 AO, Rn. 25

⁸⁴⁶ *Rätke*, Klein, § 117 AO, Rn. 199.

mungsrechts auf gesetzlicher Ebene.⁸⁴⁷ Das Steuergeheimnis dient zugleich dem verfassungsrechtlich anerkannten Geheimhaltungsinteresse des Steuerpflichtigen und der richtigen und vollständigen Erfassung der Besteuerungsgrundlagen.⁸⁴⁸ Steuerpflichtige sollen nicht aus Furcht vor der Weitergabe ihrer Angaben gegenüber den Finanzbehörden ihre steuerlichen Verhältnisse falsch oder unvollständig offenbaren. Das Steuergeheimnis soll ein Gegengewicht zu den umfassenden Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren sein.⁸⁴⁹ Die Einhaltung des Steuergeheimnisses durch die verpflichteten Personen wird in strafrechtlicher Hinsicht durch § 355 StGB sichergestellt, der die Verletzung des Steuergeheimnisses mit Freiheitsstrafen von bis zu zwei Jahren belegt.⁸⁵⁰

Als Vorschrift des nationalen Rechts tritt auch § 30 AO hinter der DSGVO zurück (Art. 288 Abs. 2 AEUV).⁸⁵¹ Unionsrechtliches Datenschutzrecht und nationales Steuerverfahrensrecht waren miteinander in Einklang zu bringen.⁸⁵² Zunächst waren die in § 30 AO verwendeten datenschutzrechtlichen Begrifflichkeiten an die verbindlichen Definitionen der DSGVO anzupassen.⁸⁵³ Darüber hinaus sind zum 25. 5. 2018 materielle Anpassungen des Steuergeheimnisses erfolgt. Seither bestehen mit den neu eingefügten Absätzen 8-11 Regelungen bezüglich des automatisierten Datenabgleichs innerhalb der Finanzverwaltung (Abs. 8), der Auftragsverarbeitung (Abs. 9), der Offenbarung besonders sensibler personenbezogener Daten (Abs. 10) und der Zweckbindung rechtmäßig offenbarter Daten (Abs. 11).⁸⁵⁴

I. Anwendungsbereich

1. Verpflichtete Personen

Zur Wahrung des Steuergeheimnisses sind gemäß § 30 Abs. 1 u. 3 AO Amtsträger sowie ihnen gleichgestellte Personen verpflichtet. In § 7 AO sind Amtsträger deutsche Beamte und Richter, Personen, die in einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis stehen oder zur Erfüllung eines öffentlichen Auftrags bestellt sind. Als Amtsträger gel-

⁸⁴⁷ Seer, Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 44.

⁸⁴⁸ Michaelis, Moritz/Strohm, Kap. F, Rn. 8.

⁸⁴⁹ Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30 AO, Rn. 1.

⁸⁵⁰ Schmitz, MüKo StGB, § 355 StGB, Rn. 113.

⁸⁵¹ Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30 AO, Rn. 9.

⁸⁵² Krumm, DB 2017, 2182 (2183).

⁸⁵³ Drüen, DB 2018, 11 (14); Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30 AO, Rn. 10.

⁸⁵⁴ BGBl. 2017 I, 2541.

ten demnach insbesondere auch sämtliche Angestellte bei Behörden, die mit öffentlichen Aufgaben betraut sind.⁸⁵⁵ Praktisch wird § 30 AO vornehmlich Finanzbeamte und Finanzrichter betreffen. Die Verpflichtung zur Wahrung des Amtsgeheimnisses besteht jedoch unabhängig davon, ob der Amtsträger oder die ihm gleichgestellte Person mit Steuerfällen befasst ist.⁸⁵⁶ So sind auch Amtsträger anderer Behörden oder Gerichte, die über geschützte steuerliche Informationen Kenntnisse erlangt haben, dem Steuergeheimnis verpflichtet.

§ 30 Abs. 3 AO bestimmt vier Personengruppen, die den Amtsträgern gleichgestellt und damit zur Wahrung des Amtsgeheimnisses verpflichtet sind. Dazu zählen gemäß der Fallgruppe Nr. 1 Personen, die zwar selbst in keinem öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis stehen und auch nicht selbst unmittelbar Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen, sondern lediglich im Zusammenhang mit dieser Erfüllung eingesetzt werden.⁸⁵⁷ Dieser Personengruppe gehören z.B. Bürokräfte oder das Reinigungspersonal von Behörden an.⁸⁵⁸ Praktisch weniger relevant sind die übrigen Fallgruppen, die amtlich hinzugezogenen Sachverständigen (Nr. 2), einem Gericht zu Ausbildungszwecken zugewiesene ausländische Berufsrichter, Staatsanwälte und Anwälte (Nr. 3) und Amtsträger von Religionsgemeinschaften (Nr. 4), die den Amtsträgern gleichgestellt sind.

2. Materieller Schutzbereich

Das Steuergeheimnis verhindert, dass geschützte Daten in unbefugter Weise offenbart, verwertet oder abgerufen werden. Vom Schutzbereich des Steuergeheimnisses erfasst sind jedoch nur solche Daten, die der verpflichteten Person im Rahmen eines tatbestandsmäßigen Verfahrens bekannt geworden sind. Bei zufälliger, privater Kenntniserlangung ist der Schutzbereich dementsprechend nicht eröffnet.

a. Geschützte Daten

Geschützt sind personenbezogene Daten eines anderen sowie fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse. Personenbezogene Daten werden für die Zwecke des § 30 AO in Art. 4 Nr. 1 DSGVO

⁸⁵⁵ *Wünsch*, König, § 7 AO, Rn. 14.

⁸⁵⁶ *Kordt*, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30 AO, Rn. 20.

⁸⁵⁷ *Matthes*, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 30 AO, Rn. 37.

⁸⁵⁸ *Rüsken*, Klein, § 30 AO, Rn. 33.

definiert als Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person, die sog. betroffene Person beziehen (vgl. Teil 1 Kapitel 2 C. II. 1. Informationspflichten der DSGVO oben). Als personenbezogene Daten eines anderen gelten nicht nur die Daten des Steuerpflichtigen selbst, sondern darüber hinaus auch die personenbezogenen Daten Dritter, wie dessen Bevollmächtigter, Berater oder sonstiger Informationspflichtiger wie z.B. Finanzinstitute.⁸⁵⁹ Gegenüber Rechtsnachfolgern oder Vertretern von natürlichen oder juristischen Personen gelten Daten nicht als Daten eines anderen und sind daher nicht vom Schutzbereich des § 30 AO erfasst.⁸⁶⁰

Bei den ebenfalls geschützten fremden Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen wird es sich oftmals gleichzeitig um personenbezogene Daten handeln. Als eigens erwähnte Datengruppe kommt ihnen jedoch auch dann die Schutzwirkung des Steuergeheimnisses zu, wenn es sich dabei nicht um Daten eines anderen handelt. Dazu gehören sämtliche Informationen von gewisser wirtschaftlicher Bedeutung, an denen aus Sicht des Geschäftsinhabers ein gewisses Geheimhaltungsinteresse besteht.⁸⁶¹ Sie sind vom Schutzbereich des § 30 AO selbst dann erfasst, wenn ihnen infolge von Pseudonymisierung oder Anonymisierung der Personenbezug fehlt.⁸⁶² Kein Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis sind Verrechnungspreise, solange sich daraus keine Rückschlüsse auf den betreffenden Konzern ziehen lassen.⁸⁶³

b. Anlass der Kenntniserlangung

Geschützte Informationen unterliegen dem Steuergeheimnis nur, wenn Sie der verpflichteten Person aus einem in § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. a - c AO genannten Verfahren bekannt geworden sind. Zu den tatbestandsmäßigen Verfahren in Steuersachen (lit. a) gehören neben den finanzgerichtlichen Verfahren auch sämtliche außergerichtliche Festsetzungs-, Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren, sowie Erstattungs-, Erlass- und Zerlegungsverfahren.⁸⁶⁴ Ebenfalls erfasst sind Informationsaustauschverfahren, deshalb unterliegen sämtliche ge-

⁸⁵⁹ Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 30.

⁸⁶⁰ Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 32.

⁸⁶¹ Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 36.

⁸⁶² Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 35.

⁸⁶³ Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 38.

⁸⁶⁴ Rüsen, Klein, § 30 AO, Rn. 52.

geschützte Daten, die deutsche Finanzbehörden von ausländischen Finanzbehörden erhalten, dem deutschen Steuergeheimnis.⁸⁶⁵ Un- erheblich ist, ob die erlangten Informationen Gegenstand des jeweili- gen Verfahrens sind, oder ob es sich dabei lediglich um Zufallsfunde handelt.⁸⁶⁶ Zu den tatbestandsmäßigen steuerlichen Strafverfahren und Bußgeldverfahren (lit. b) gehören bereits die vorausgehenden polizeilichen, staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren.⁸⁶⁷ Übermitteln Finanzbehörden aufgrund gesetzlicher Vorschriften ge- schützte Informationen an steuerlich nicht befassende Amtsträger, sind diese ebenfalls an das Steuergeheimnis gebunden (lit. c). Übermittelt ein Amtsträger geschützte Informationen an einen zweiten Amtsträ- ger, ohne dass die Übermittlung gesetzlich vorgeschrieben ist, unter- liegt der Letztere folglich nicht dem Steuergeheimnis. Unabhängig davon, ob der erste Amtsträger seinerseits das Steuergeheimnis ver- letzt hat, oder ob er zu Offenbarung berechtigt war, sind die Informa- tionen beim zweiten Amtsträger durch dessen Amtsgeheimnis durch § 353b StGB geschützt.⁸⁶⁸ Werden Informationen an ausländische Finanzbeamte weitergeben, unterliegen die Informationen hingegen weder dem Schutz des Steuergeheimnisses, noch dem des Amtsge- heimnisses. Beide Tatbestände knüpfen an die Amtsträgereigen- schaft, die ausländischen Beamten fehlt.

c. Verletzungshandlung

Das Steuergeheimnis ist verletzt, wenn eine verpflichtete Person ge- schützte Informationen unbefugt offenbart, verwertet oder aus auto- mationsgestützten Datenbanken abrufen.

Ein Offenbaren ist dabei in jeder Handlung zu sehen, durch die ge- schützte Informationen Dritten bekannt werden oder bekannt werden könnten. Sind die Informationen dem Empfänger bereits bekannt, kommt ein Offenbaren tatbestandsmäßig nicht mehr in Betracht.⁸⁶⁹ Bekannt sind Informationen auch, wenn sie sich jeder Interessent ohne größere Schwierigkeiten beschaffen könnte.⁸⁷⁰ Unter der Ver- wertung ist jede Nutzung von geschützten Informationen zu verste-

⁸⁶⁵ BMF-Schreiben v. 23.11.2015, BStBl. 2015, 928, Tz. 1.6.1.

⁸⁶⁶ *Kordt*, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 41.

⁸⁶⁷ *Rüsken*, Klein, § 30 AO, Rn. 52.

⁸⁶⁸ *Kordt*, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 43.

⁸⁶⁹ BFHE 171, 23 (27)

⁸⁷⁰ *Intemann*, Klein, § 30 AO, Rn. 95.

hen, durch welche die verpflichtete Person sich oder einem anderen einen Vorteil verschaffen möchte. Es muss sich dabei nicht um einen wirtschaftlichen Vorteil handeln, eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht vorausgesetzt. Bei der Weitergabe von anonymisierten Informationen scheidet eine Offenbarung mangels Identifizierbarkeit aus, die ebenfalls tatbestandsmäßige Verwertung kommt jedoch in Betracht.⁸⁷¹ Verletzt werden kann das Steuergeheimnis schließlich auch durch den unbefugten Datenabruf. Auf eine Kundgabe der abgerufenen Daten oder deren Auswertung kommt es nicht an, sodass der Schutzbereich des Steuergeheimnisses durch diese Handlungsvariante vorverlagert wird.⁸⁷²

Unbefugt ist jede der drei Handlungsalternativen, die ohne einen der in § 30 Abs. 4 und 5 AO abschließend aufgezählten Rechtfertigungsgrund erfolgt.

II. Einschränkung der Rechtfertigungsgründe

Das Steuergeheimnis kennt zahlreiche Ausnahmen. Das Rechtfertigungssystem des § 30 AO unterscheidet je nach Verletzungshandlung: Die Offenbarung und Verwertung geschützter Informationen sind in den abschließend aufgezählten Fallvarianten des § 30 Abs. 4 ff. AO zulässig. Darüber hinaus enthält § 30 Abs. 5 AO einen zusätzlichen Offenbarungstatbestand und § 30 Abs. 6 AO rechtfertigt den Abruf geschützter Informationen.

1. Offenbarungs- und Verwertungstatbestände

Geschützte Informationen dürfen gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO offenbart und verwertet werden, wenn sie einem Verfahren in Steuersachen i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 Bst. a AO dienen. Dabei kann es sich um Steuerverfahren im Hinblick auf den Steuerpflichtigen selbst sowie in Bezug auf Dritte handeln. Die geschützten Informationen dienen einem solchen Verfahren, wenn sie die Prüfung der relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichen oder erleichtern.⁸⁷³ Es genügt bereits, wenn ein unmittelbarer funktionaler Zusammenhang zwischen dem Verfahren und der Offenbarung bzw. Verwertung besteht.⁸⁷⁴ Es ist nicht erforderlich, dass die Durchführung des betref-

⁸⁷¹ *Kordt*, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 63.

⁸⁷² *Matthes*, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 30 AO, Rn. 85.

⁸⁷³ *Rüsken*, Klein, § 30 AO, Rn. 73.

⁸⁷⁴ BFH v. 10.2.1987 (VII R 77/84), BStBl. 1987 II S. 545.

fenden Verfahrens zwingend von einer Durchbrechung des Steuergeheimnisses abhängt. Allerdings sollte der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der Offenbarung bzw. Verwertung entgegenstehen, wenn die zuständige Behörde sich die relevanten Informationen auch ohne Durchbrechung des Steuergeheimnisses verschaffen könnte.⁸⁷⁵ Angaben, die deutsche Finanzbehörden, bei der Stellung von Amtshilfeersuchen i.S.v. § 117 Abs. 1 AO gegenüber ausländischen Behörden machen, dienen der Durchführung eines steuerlichen Verfahrens gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 1 und verstoßen deshalb nicht gegen das Steuergeheimnis (vgl. Teil 1 Kapitel 3 B. I. Informationsaustausch nach der Generalnorm § 117 AO oben).⁸⁷⁶

Geschützte Informationen dürfen darüber hinaus offenbart und verwertet werden, wenn dies durch ein Bundesgesetz (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO) oder EU-Recht (§ 30 Abs. 4 Nr. 2a AO) ausdrücklich zugelassen ist. Aus der Gesetzesgrundlage muss zwar eindeutig hervorgehen, dass dadurch das Steuergeheimnis durchbrochen werden soll, ein Zitiergebot bezüglich § 30 AO besteht jedoch nicht.⁸⁷⁷ Eine solche Einschränkung erfährt das Steuergeheimnis beispielsweise durch die Vorschriften §§ 88a und 88b AO vgl. Teil 1 Kapitel 3 A. II. Länderübergreifender Datenaustausch oben).⁸⁷⁸ Das Steuergeheimnis steht auch der Erteilung von Informationen an ausländische Finanzbehörden nicht entgegen. Der Informationsaustausch beruht auf § 117 Abs. 2 u. 3 AO i. V. m. einem internationalen Abkommen, z.B. einem TIEA oder einem DBA und damit auf einer gesetzlichen Grundlage i.S.v. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO.⁸⁷⁹ Eine Verletzung des Steuergeheimnisses liegt unter Anwendung des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO auch bei den automatischen Informationsaustausch-Tatbeständen nicht vor. Da der innereuropäische Informationsaustausch auf dem EUAHiG als Umsetzungsgesetz der Amtshilfe-RL basiert und nicht direkt auf Grundlage des europäischen Rechts, ist in diesem Zusammenhang ebenfalls der Rechtfertigungstatbestand des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO und nicht § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO einschlägig.⁸⁸⁰ Gestützt auf § 30

⁸⁷⁵ *Rüsken*, Klein, § 30 AO, Rn. 73.

⁸⁷⁶ *Klaproth*, Schwarz/Pahlke, § 117 AO, Rn. 4.

⁸⁷⁷ *Rüsken*, Klein, § 30 AO, Rn. 102.

⁸⁷⁸ *Roser*, Beermann/Gosch, § 88b AO, Rn. 5.

⁸⁷⁹ *Hendricks*, Wassermeyer, Bd. 1, Art. 26 MA-DBA, Rn. 10; FG Köln v. 24.9.2008, EFG 2011, 2124.

⁸⁸⁰ *Kordt*, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 98.

Abs. 4 Nr. 2 AO wird das Steuergeheimnis also weder durch den Finanzkonteninformationsaustausch, noch durch den automatischen Informationsaustausch über steuerliche Vorbescheide⁸⁸¹ oder die Verrechnungspreisdokumentation verletzt.

Daneben dürfen geschützte Informationen u.a. auch dann offenbart oder verwertet werden, wenn der Betroffene zustimmt (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO), dies der Durchführung eines nicht-steuerlichen Strafverfahrens dient (§ 30 Abs. 4 Nr. 4 AO), oder ein zwingendes öffentliches Interesse vorliegt (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO). Zudem dürfen vorsätzlich falsche Angaben des Betroffenen den Strafverfolgungsbehörden gegenüber offenbart werden (§ 30 Abs. 5 AO). Die Offenbarung besonders sensibler personenbezogener Daten ist nach § 30 Abs. 10 AO nur unter zusätzlichen Voraussetzungen zulässig. Gemäß der Definition in Art. 9 Abs. 1 DSGVO handelt es sich dabei um Daten, aus denen die rassische und ethnische Herkunft, die politischen oder religiösen Überzeugungen, die sexuelle Orientierung, den Gesundheitszustand oder eine etwaige Gewerkschaftszugehörigkeit hervorgehen sowie genetische und biometrische Daten zur Identifizierung einer natürlichen Person. Im Besteuerungsverfahren werden solche besonders sensiblen Angaben über die Religionszugehörigkeit im Zusammenhang mit Kirchensteuerzahlungen oder über Erkrankungen und Behinderungen im Zusammenhang der steuerlichen Berücksichtigung von entsprechenden Aufwendungen verarbeitet.⁸⁸² Um die Offenbarung solcher Daten in Durchbrechung des Steuergeheimnisses zu rechtfertigen müssen die Offenbarungstatbestände des § 30 Abs. 4 oder 5 AO erfüllt sein „oder“ ein Ausnahmetatbestand nach Art. 9 Abs. 2 DSGVO oder nach § 31c AO. Entgegen des Wortlauts des § 30 Abs. 10 AO ist das alternative „oder“ als kumulatives „und“ zu verstehen.⁸⁸³ Dies ergibt sich zum einen aus der Gesetzesbegründung, zum anderen wäre eine Regelung, die das Schutzniveau ausgerechnet für besonders sensible, grundrechtsrelevante Daten herabsenkt logisch nicht nachvollziehbar.⁸⁸⁴

⁸⁸¹ Czakert, IStR 2016, 985 (987).

⁸⁸² BMF-Schreiben vom 01.05.2018, BStBl 2018 I S. 607 (610).

⁸⁸³ Kordt, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 144;

⁸⁸⁴ Baum, NWB 207, 3203 (3205).

Ist die Weitergabe geschützter Daten nach den vorstehenden Bestimmungen gerechtfertigt, darf der Empfänger diese gemäß § 30 Abs. 11 AO ausschließlich zweckgebunden an den jeweiligen Rechtfertigungstatbestand verwenden.

2. Befugter Abruf von Daten

Geschützte Informationen, die in einem automationsgestützten Dateisystem gespeichert sind, dürfen gemäß § 30 Abs. 6 AO abgerufen werden, wenn der Abruf der Durchführung eines Steuerverwaltungsverfahrens oder eines steuerlichen Strafverfahren oder Bußgeldverfahren (vgl. § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. a und b AO) dient. Der automatisierte Abruf geschützter Informationen ist außerdem zulässig, wenn er zum Zwecke einer nach § 30 Abs. 4 und 5 AO gerechtfertigten Weitergabe erfolgt.⁸⁸⁵

III. Schutzzumfang beim internationalen Informationsaustausch

Das Steuergeheimnis steht nach dem oben gesagten weder zwischenstaatlichen Amtshilfeersuchen gem. § 117 Abs. 1 AO noch der Erteilung von Informationen an ausländische Finanzbehörden gemäß § 117 Abs. 2 u. 3 AO entgegen.⁸⁸⁶ Während ausländische Informationen im Inland dem Steuergeheimnis unterliegen (sofern es sich dabei um geschützte Informationen handelt), sind inländische Informationen, die im Wege des Informationsaustauschs übermittelt werden, im Empfängerstaat dem Geltungsbereich von § 30 AO entzogen. Im Empfängerstaat kann sich der Betroffene nach dem „internationalen Steuergeheimnis“ des Art. 26 Abs. 2 OECD-MA auf das dortige nationale Steuergeheimnis berufen (vgl. Teil 1 Kapitel 1 B. II. 2. a. Schutzniveau des Empfängerstaats oben).⁸⁸⁷

Bei der Erteilung von Kulanzauskünften nach § 117 Abs. 3 AO wird dem Steuergeheimnis dadurch Rechnung getragen, dass das BZSt solche Informationen gemäß § 117 Abs. 3 Nr. 2 AO nur erteilen darf, wenn die Grundsätze des Steuergeheimnisses des § 30 AO von der ausländischen Finanzbehörde beachtet werden (vgl. Teil 1 Kapitel 3

⁸⁸⁵ Rüsken, Klein, § 30 AO, Rn. 214.

⁸⁸⁶ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 2.

⁸⁸⁷ Engelschalk, Vogel/Lehner, Art. 26 OECD-MA, Rn 76.

B. I. 2. Gewährung der zwischenstaatlichen Informationshilfe oben).⁸⁸⁸

Informationsbetroffene Personen haben ein subjektives Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses. Die drohende Verletzung des Steuergeheimnisses kann durch eine vorbeugende Unterlassungsklage beim Finanzgericht geltend gemacht werden, bereits erfolgte Verletzungshandlungen mittels Feststellungsklage.⁸⁸⁹ Gestützt auf das Steuergeheimnis hat das FG Köln dem BZSt per einstweilige Verfügung den Informationsaustausch untersagt.⁸⁹⁰ Um die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle zu untersuchen und gegebenenfalls zu verbessern hatten die Finanzverwaltungen Deutschlands, Kanadas, Australiens, Frankreichs, Japans und des Vereinigten Königreichs 2014 beschlossen, Fallprofile einschlägiger Konzerne zu erstellen und untereinander auszutauschen. Infolgedessen hatte das BZSt Informationen über die Konzernstruktur, die Aufgaben, Funktionen und Vergütungen, die daraus folgende Besteuerung sowie sonstige Anmerkungen zu tatsächlichen und rechtlichen Besonderheiten eines solchen Konzerns zusammengestellt, um diese den ausländischen Finanzverwaltungen zu übermitteln und selbst um Übermittlung solcher Informationen zu ersuchen.⁸⁹¹ Die deutsche Tochtergesellschaft des betroffenen Konzerns hat gestützt auf das Steuergeheimnis die einstweilige Unterlassung der Übermittlung dieser Daten erwirkt. Nach Auffassung des FG Köln handelt es sich bei den Angaben in dem zu übermittelnden Fallprofil um geschützte Angaben im Sinne von § 30 AO. Die Offenbarung dieser Angaben konnte im konkreten Fall auch nicht nach § 30 Abs. 2 AO gerechtfertigt werden. So kommt § 117 Abs. 2 AO i. V. m. dem jeweiligen DBA bzw. dem EUAHiG oder § 117 Abs. 3 AO zwar als rechtfertigende gesetzliche Grundlage in Betracht, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass ihr Tatbestand im konkreten Fall erfüllt ist. Das FG Köln vertritt die Auffassung, dass die gesetzlichen Voraussetzungen des Informationsaustauschs weder nach § 117 AO Abs. 2 noch nach Abs. 3 erfüllt sind. Die Angaben des Fallprofils sind aus Sicht des FG Köln für die Besteuerung in den Empfängerstaaten weder erforder-

⁸⁸⁸ Zöllner, Koenig, § 117 AO, Rn. 22.

⁸⁸⁹ Matthes, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 30 AO, Rn. 270 f.

⁸⁹⁰ FG Köln vom 7.9.2015, EFG 2015, 1769.

⁸⁹¹ Wegner, SteuK 2015, 499 (499).

lich noch voraussichtlich erheblich. Aus demselben Grund sind auch die Voraussetzungen des Ersuchens um derartige Fallprofile nicht von der gesetzlichen Grundlage des § 117 Abs. 1 AO gedeckt. Mangels Rechtfertigung durch ein Gesetz hat das FG Köln den Austausch des Fallprofils im konkreten Fall gestützt auf das Steuergeheimnis des betroffenen Konzerns untersagt.⁸⁹²

C. Zusammenfassung

Mit dem Anhörungsrecht und dem Steuergeheimnis gibt die AO den Betroffenen zwei starke Verteidigungsmittel gegen Eingriffe in ihr informationelles Selbstbestimmungsrecht an die Hand. Dies zeigt der Beschluss des FG Köln⁸⁹³, mit dem die einstweilige Unterlassung des Informationsaustauschs gestützt auf das Steuergeheimnis erwirkt werden konnte. Dies war zwangsläufig nur deshalb möglich, weil der bevorstehende Informationsaustausch im Hinblick auf das Anhörungsrecht rechtzeitig kommuniziert wurde. Da Informationen zunehmend nicht mehr spontan oder auf Ersuchen, sondern im Wege des automatischen Austauschs an ausländische Finanzverwaltungen übermittelt werden, findet auch die Anhörung der Betroffenen immer seltener statt. Mangels Kenntnis der Übermittlung ins Ausland werden die Betroffenen seltener gegen den Austausch ihrer Informationen vorgehen, obwohl der Schutzbereich des Steuergeheimnisses womöglich betroffen ist. Seit Mai 2018 muss das Steuergeheimnis zusammen mit der DSGVO gelesen werden, u.a. wegen der Geltung unionsrechtlich vereinheitlichter Begrifflichkeiten. Mit den im Hinblick auf die DSGVO erfolgten materiellen Anpassungen des Steuergeheimnisses sollte eine Brücke zur DSGVO geschlagen werden. Wie sich an dem entgegen dem Wortlaut zu lesenden § 30 Abs. 10 AO zeigt, ist dies jedoch nicht immer geglückt. Um den Auskunftsverkehr mit Kreditinstituten nicht zu behindern, wurde im Jahr 2017 andererseits das steuerliche Bankgeheimnis nach § 30a AO a.F. abgeschafft.⁸⁹⁴ So werden Schutzbestimmungen einerseits im Hinblick auf die Datenschutzbestimmungen der DSGVO verschärft, andererseits werden sie im Hinblick auf den freien Informationsverkehr gelockert bzw. sogar abgeschafft.

⁸⁹² Scholz, IStR 2015, 835 (836).

⁸⁹³ FG Köln vom 7.9.2015, EFG 2015, 1769.

⁸⁹⁴ Drüen, DB 2018, 11 (14); BGBl. 2017 I, 1682.

Kapitel 6. Steuerlicher Datenschutz

Nahezu alle natürlichen und juristischen Personen legen der Finanzverwaltung Daten offen, indem sie Steuererklärungen abgeben, Steuern zahlen oder Erstattungen beantragen. Im Zuge dessen bearbeitet die Finanzverwaltung eine große Zahl persönlicher Identifikations- und Kontaktangaben sowie Informationen über Einnahmen, Beruf, Familienstand und Ausgaben und die Bankverbindung.⁸⁹⁵ Besonders sensible Daten bezüglich der Religionszugehörigkeit und dem Gesundheitszustand werden den Finanzbehörden im Zusammenhang mit der Kirchensteuer, dem Sonderausgabenabzug für Spenden oder medizinische Aufwendungen offengelegt. Erhoben werden die Daten beim Steuerpflichtigen selbst, sowie bei meldepflichtigen Dritten, wie beispielsweise den Arbeitgebern und Banken.⁸⁹⁶ Auch Rentenversicherungen, private Krankenversicherungen und Sozialbehörden übermitteln den Finanzbehörden Informationen hinsichtlich gewährter Leistungen und geleisteter Beiträge. Gemeinden übermitteln Daten über erfolgte Gewerbeanmeldungen und Notare melden die von ihnen beurkundeten Grundstücksveräußerungen, Gesellschaftsverträge und Erb- und Schenkungsverträge.⁸⁹⁷ Auf diesem Wege erhalten die deutschen Finanzbehörden bereits aus inländischen Quellen eine Vielzahl an Information aus vielfältigen Lebensbereichen der Steuerpflichtigen. Hinzu kommen steuerrelevante Daten, die von ausländischen Finanzbehörden im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs übermittelt werden.⁸⁹⁸ Vor diesem Hintergrund ist dem Datenschutz im Besteuerungsverfahren in besonderem Maße Rechnung zu tragen.

Der steuerliche Datenschutz basiert auf unterschiedlichen Rechtsquellen, deren Verhältnis zueinander die zentrale Scharnier-Bestimmung § 2a AO festlegt. Demnach gelten die Bestimmungen der europäischen DSGVO und die bereichsspezifischen Datenschutzbestimmungen in der AO parallel. Daneben kommt dem Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG) eine lediglich untergeordnete Rolle zu.⁸⁹⁹ Die Harmonisierung der parallel anwendbaren Bestimmungen

⁸⁹⁵ BMF-Schreiben vom 01.05.2018, BStBl 2018 I S. 607 (610).

⁸⁹⁶ BMF-Schreiben vom 01.05.2018, BStBl 2018 I S. 607 (611).

⁸⁹⁷ BMF-Schreiben vom 01.05.2018, BStBl 2018 I S. 607 (611).

⁸⁹⁸ BMF-Schreiben vom 01.05.2018, BStBl 2018 I S. 607 (610).

⁸⁹⁹ *Erkis*, DStR 2018, 161 (162); *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1860).

wird als „hinkend“ kritisiert und eine damit einhergehende Rechtsunsicherheit befürchtet.⁹⁰⁰

A. Rechtsquellen

Der steuerliche Datenschutz ist in Deutschland in der AO verankert. Die nationalen Vorschriften werden durch die Bestimmungen der DSGVO ergänzt, sodass der steuerliche Datenschutz im Wesentlichen aus einem Zusammenspiel der AO und der DSGVO besteht. Im Hinblick auf das Inkrafttreten der DSGVO ist die AO um zahlreiche Datenschutzbestimmungen erweitert worden. Das BDSG spielt beim steuerlichen Datenschutz lediglich eine untergeordnete Rolle.

I. Die Datenschutzvorschriften der Abgabenordnung

Um einen DSGVO-konformen Steuervollzug zu gewährleisten, wurden die steuerlichen Datenschutzbestimmungen der AO mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften⁹⁰¹ angepasst bzw. erweitert.⁹⁰² Im Rahmen des steuerlichen Datenschutzes kommt es daher zu einem Ineinandergreifen von europäischem und nationalem Recht.⁹⁰³ Verarbeitungsregelungen für personenbezogene Daten wurden in den §§ 29b, 29c und 31c AO ergänzt. In den §§ 32a bis 32f. AO werden die Betroffenenrechte im Besteuerungsverfahren näher geregelt (vgl. Abschnitt C.

Datenschutzrechte gegenüber der Finanzverwaltung unten). Schließlich enthalten die §§ 32g bis 32j AO Bestimmungen Datenschutzaufsicht im Besteuerungsverfahren.

II. Der Anwendungsbereich der DSGVO im Besteuerungsverfahren

Die DSGVO ist eine Ausprägung des europäischen Grundrechts auf Datenschutz (Art. 8 GRCh, vgl. Kapitel 4 B. II. 2. b. Europäisches Grundrecht auf Datenschutz oben). Mit der DSGVO soll die Verarbeitung personenbezogener Daten auf das Erforderliche beschränkt und Betroffene über die Verarbeitung ihrer Daten und den damit verfolgten Zweck unterrichtet werden. Zudem soll innerhalb der EU ein einheitliches Datenschutzniveau hergestellt werden, denn ein Abwei-

⁹⁰⁰ Drüen, DB 2018, 11 (14); Krumm, DB 2017 2182 (2187).

⁹⁰¹ BGBl. 2017 I, S. 2541.

⁹⁰² Myßen/Kraus, DB 2017, 1860 (1860).

⁹⁰³ Krumm, DB 2017, 2182 (2182).

chen von den europäischen Vorgaben ist nur insoweit zulässig, wie es die Öffnungsklauseln der DSGVO zulassen.⁹⁰⁴

In persönlicher Hinsicht ist der Anwendungsbereich der DSGVO im Besteuerungsverfahren eröffnet, da auch Hoheitsträger für die Datenverarbeitung Verantwortliche nach Art. 4 Nr. 7 DSGVO sein können. In sachlicher Hinsicht findet die DSGVO gemäß Art. 2 Abs. 2 lit. a DSGVO keine Anwendung, wenn die Datenverarbeitung im Zusammenhang mit einer Tätigkeit außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts erfolgt. Weder das Steuerrecht noch das Steuerverfahrensrecht unterliegen in ihrer Gesamtheit der europäischen Regelungskompetenz. Der deutsche Gesetzgeber hat jedoch mit § 2a Abs. 3 AO die Grundlage für ein einheitliches Datenverarbeitungsrecht im gesamten Steuerverfahren geschaffen, indem er die DSGVO für vorrangig anwendbar erklärt hat.⁹⁰⁵ Auch das BMF hat klargestellt, dass die Vorschriften der DSGVO auch für die Finanzverwaltung unmittelbar und ohne Differenzierung nach der Steuerart gelten.⁹⁰⁶ Lediglich im Bereich von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten findet die DSGVO nach § 2 Abs. 4 AO keine Anwendung.⁹⁰⁷

Der Schutzbereich der DSGVO erstreckt sich gemäß Art. 1 Abs. 1 DSGVO auf personenbezogene Daten, die in Art. 4 Nr. 1 DSGVO definiert sind (vgl. Teil 1 Kapitel 2 C. II. 1. Informationspflichten der DSGVO oben). Mit § 2a Abs. 5 AO ist der auf natürliche Personen beschränkte Anwendungsbereich der DSGVO auf Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, sowie auf verstorbene Personen erweitert worden. Auf diese Weise wird im Inland ein rechtsformneutraler Steuerdatenschutz sichergestellt.⁹⁰⁸ Infolgedessen kommt es zur Zersplitterung der Gerichtsbarkeit, da für den erweiterten Anwendungsbereich nicht die europäischen, sondern die deutschen Gerichte zuständig sind.⁹⁰⁹

Die DSGVO gilt auch im Besteuerungsverfahren nicht für anonymisierte Informationen.⁹¹⁰ Steuerdaten sind personenbezogen und un-

⁹⁰⁴ *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1861).

⁹⁰⁵ *Krumm*, DB 2017, 2182 (2187).

⁹⁰⁶ BMF-Schreiben vom 01.05.2018, BStBl 2018 I S. 607 (607).

⁹⁰⁷ *Gersch*, Klein, § 2a AO, Rn. 1.

⁹⁰⁸ *Baum*, NWB 2017, 3143 (3148).

⁹⁰⁹ *Kordt*, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30 AO, Rn. 10.

⁹¹⁰ *Baum*, NWB 2017, 3143 (3144).

terliegen der DSGVO nur, wenn sie einer natürlichen Person, einer Körperschaft, einer Personenvereinigung oder einer Vermögensmasse zugeordnet werden können.⁹¹¹ Da Steuerdaten die Identifikation des konkreten Steuerpflichtigen ermöglichen sollen, sind sie in der Regel nicht anonym. Daher kann von einer übergreifenden Anwendbarkeit der DSGVO im Besteuerungsverfahren ausgegangen werden.

III. Bundesdatenschutzgesetz

Aufgrund der DSGVO wurde das BDSG mit dem Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz⁹¹² vom 30.06.2017 an die europäischen Vorgaben angepasst. Die Regelungen des BDSG gelten für Finanzbehörden im Anwendungsbereich der AO gemäß § 2a Abs. 1 S. 2 AO nur soweit dies in der Abgabenordnung selbst oder einem anderen Steuergesetz ausdrücklich bestimmt ist. Für die Landesdatenschutzgesetze trifft im Anwendungsbereich der AO dasselbe zu.⁹¹³ Das BDSG findet im Besteuerungsverfahren nur Anwendung, wenn in der AO ausdrücklich auf seine Bestimmungen verwiesen wird.⁹¹⁴ So gelten gemäß § 2a Abs. 4 AO die Vorschriften des BDSG für die Verarbeitung personenbezogener Daten lediglich zum Zweck der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung, Verfolgung oder Ahndung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten.⁹¹⁵ Für die Anwendbarkeit des BDSG verbleibt insgesamt wenig Raum, zumal dem BDSG auch vor Inkrafttreten der DSGVO lediglich eine Auffangzuständigkeit zugekommen ist.⁹¹⁶ Die Abgabenordnung gilt daher als die wesentliche Rechtsgrundlage des steuerlichen Datenschutzes.⁹¹⁷

B. Grundsätze der Datenverarbeitung im Besteuerungsverfahren

Die in den §§ 29b, 29c und 31c AO enthaltenen Verarbeitungsregelungen für personenbezogene Daten treten neben die Bestimmungen der DSGVO und füllen die dort eingeräumten Regelungsspiel-

⁹¹¹ *Hamacher*, IStR 2016, 171 (171); BMF-Schreiben vom 01.05.2018, BStBl 2018 I S. 607 (607)

⁹¹² BGBl. 2017 I, S. 2097.

⁹¹³ *Erkis*, DStR 2018, 161 (162).

⁹¹⁴ *Myßen/Kraus*, DB 201, 1860 (1864).

⁹¹⁵ *Rüsken*, Klein, § 29b AO, Rn. 8.

⁹¹⁶ *Kordt*, AO/FGO Erstkommentierung DSGVO 2018, § 30, Rn. 13.

⁹¹⁷ *Rüsken*, Klein § 30 AO, Rn. 13.

räume aus.⁹¹⁸ Während die Grundsätze der Datenverarbeitung bzw. der Weiterverarbeitung in §§ 29b, 29c AO geregelt sind, enthält § 31c AO eine Bestimmung zur Verarbeitung besonders sensibler Daten (i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DSGVO) zu statistischen Zwecken (vgl. Kapitel 5 B. II. 1. Offenbarungs- und Verwertungstatbestände oben).

I. Allgemeine Datenverarbeitungsermächtigung

Die Verarbeitung von personenbezogenen Daten ist rechtmäßig, wenn sie zu einer der Bedingungen des Art. 6 Abs. 1 DSGVO erfolgt. Im Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren ist die Generalklausel des Art. 6 Abs. 1 lit. e DSGVO erfüllt, wonach die Datenverarbeitung zulässig ist, wenn sie im öffentlichen Interesse oder in Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe erfolgt. Dafür bedarf es gemäß Art. 6 Abs. 3 DSGVO einer unionsrechtlichen oder nationalen Rechtsgrundlage, welche die Zweckbestimmung der Datenverarbeitung regelt. Im Steuerverwaltungsverfahren ist § 29b AO die erforderliche Rechtsgrundlage der Datenverarbeitung.⁹¹⁹ Dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 lit. e DSGVO folgend bestimmt § 29b Abs. 1, dass die Datenverarbeitung durch die Finanzbehörden zulässig ist, wenn sie zur Erfüllung der ihnen obliegenden Aufgaben oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihnen übertragen wurde, erforderlich ist. Der Erforderlichkeitsvorbehalt wird in Art. 6 Abs. 3 S. 2 DSGVO wiederholt. Im Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren ergibt sich die Erforderlichkeit aus dem legitimen Verifikationsbedürfnis der Finanzverwaltung im Sinne eines effektiven Steuervollzugs.⁹²⁰

Die nationale Rechtsgrundlage für die Verarbeitung von besonders sensiblen personenbezogenen Daten i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DSGVO (vgl. Kapitel 5 B. II. 1. Offenbarungs- und Verwertungstatbestände oben) wurde im Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren durch § 29b Abs. 2 AO geschaffen. Vorausgesetzt ist neben einem erheblichen öffentlichen Interesse, dass die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung die Interessen der betroffenen Person überwiegen. Zudem müssen angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person vorgesehen sein. Damit sind die Voraussetzungen gemäß

⁹¹⁸ Rüsken, Klein, § 29b AO, Rn. 1.

⁹¹⁹ Krumm, DB 2017, 2182 (2189).

⁹²⁰ Krumm, DB 2017, 2182 (2190); Myßen/Kraus, DB 2017, 1860 (1864).

Art. 9 Abs. 2 lit. g DSGVO erfüllt, der die Verarbeitung sensibler personenbezogener Daten bei Vorliegen einer entsprechend ausgestalteten Rechtsgrundlage erlaubt.

II. Weiterverarbeitungsermächtigung

Nach dem datenschutzrechtlichen Grundsatz der Zweckbindung dürfen rechtmäßig erhobene Daten grundsätzlich nicht auf zweckfremde Weise weiterverarbeitet werden. Die im öffentlichen Interesse liegende Archivierung, die wissenschaftliche und historische Forschung oder statistische Zwecke gelten gemäß Art. 5 Abs. 1 lit. b DSGVO nicht als zweckfremd. Unter welchen Umständen die anderweitige Weiterverarbeitung mit dem Erhebungszweck vereinbar ist, konkretisiert Art. 6 Abs. 4 DSGVO. Die zweckfremde Weiterverarbeitung ist demnach zulässig bei Einwilligung der betroffenen Personen sowie bei Vorliegen einer unionsrechtlichen oder nationalen Rechtsgrundlage, die zum Schutz essentieller Rechtsgüter gemäß Art. 23 Abs. 1 DSGVO erforderlich ist. Das allgemeine öffentliche Interesse im Steuerbereich ist in diesem Sinne Schutzgut gemäß Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO (vgl. Teil 1 Kapitel 2 C. II. Anwendbarkeit des Europäischen Datenschutzrechts oben). Als Rechtsgrundlage zum Schutz des nationalen öffentlichen Interesses im Bereich der Besteuerung durchbricht § 29c AO in DSGVO-konformer Weise die Zweckbindung. § 29c Abs. 1 AO enthält einen umfangreichen Tatbestandskatalog, der die zweckfremde Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden erlaubt. So ist die Weiterverarbeitung gemäß § 29c Abs. 1 Nr. 2 AO zulässig wenn ein Offenbarungstatbestand des Steuergeheimnisses nach § 30 Abs. 4 oder 5 AO erfüllt ist (vgl. Kapitel 5 B. II. 1. Offenbarungs- und Verwertungstatbestände oben). Darüber hinaus dürfen Daten im offensichtlichen Interesse des Betroffenen weiterverarbeitet werden (Nr. 3) sowie zur Weiterentwicklung automatisierter Verfahren der Finanzbehörden (Nr. 4, vgl. Teil 1 Kapitel 3 A. III. Automationsgestützte Steuerfestsetzung oben) und zur Gesetzesfolgenabschätzung und Wahrnehmung von Aufsichtsbefugnissen innerhalb der Verwaltung (Nr. 6). Um die Weiterverarbeitung nicht ausufern zu lassen, sind die Erlaubnistatbestände nur erfüllt, wenn eine Anonymisierung der Daten nicht in Betracht kommt. Zudem müssen die weiterverarbeiteten Daten innerhalb eines Jahres gelöscht werden. Eine Weiterverarbeitung

darf gemäß Nr. 6 ausschließlich durch dem Steuergeheimnis verpflichtete Personen vorgenommen werden.

Die Weiterverarbeitung von besonders sensiblen personenbezogenen Daten i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DSGVO (vgl. Kapitel 5 B. II. 1.

Offenbarungs- und Verwertungstatbestände oben) ist nach den Voraussetzungen des § 29c Abs. 2 AO zulässig, der wiederum auf § 29b Abs. 2 AO verweist (vgl. Abschnitt I. Allgemeine Datenverarbeitungsermächtigung oben).

Die Weiterverarbeitung von Daten ist demnach im Besteuerungsverfahren grundsätzlich zulässig und hat durch die DSGVO keine zusätzlichen Einschränkungen erfahren, die nicht schon aufgrund des Steuergeheimnisses bestanden hätten.⁹²¹

C. Datenschutzrechte gegenüber der Finanzverwaltung

Die Rechte der informationsbetroffenen Personen gegenüber den Daten sind in Kapitel III (Art. 12 – 23) der DSGVO geregelt. Dazu gehören die Informationspflicht der Datenverarbeiter, das Auskunftsrecht der betroffenen Personen, das Recht auf Berichtigung und Löschung von Daten sowie das Widerspruchsrecht. Die Öffnungsklausel in Art. 23 DSGVO lässt jedoch Beschränkungen der Betroffenenrechte durch die Mitgliedstaaten zu, solange der Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten geachtet wird und die Beschränkung verhältnismäßig ist.⁹²² Verhältnismäßig sind u.a. Beschränkungen im öffentlichen Interesse, wozu im Steuerbereich auch das fiskalische Interesse zählt.⁹²³ Von dieser Beschränkungsmöglichkeit hat der deutsche Gesetzgeber im Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren mit dem sechsten Kapitel der AO (§§ 32a – 32f AO) Gebrauch gemacht. In diesen Vorschriften werden die Betroffenenrechte der DSGVO im Bereich des Besteuerungsverfahrens beschränkt.⁹²⁴

Die DSGVO enthält neben Zulässigkeitsregeln hinsichtlich der Datenverarbeitung auch Vorschriften hinsichtlich der Datensicherheit. Durch vielfältige Mitwirkungspflichten von Steuerpflichtigen und Dritten sowie den intensivierten zwischenstaatlichen Informationsaus-

⁹²¹ Rüsken, Klein § 29c AO, Rn. 3.

⁹²² Myßen/Kraus, DB 2017, 1860 (1861).

⁹²³ Scharpenberg, WPg 2017, 1285 (1289).

⁹²⁴ Erkis, Schwarz/Pahlke, § 32a AO, Rn. 1.

tausch erhalten Finanzbehörden eine immense Datenmenge, die sie nur im Wege der Digitalisierung und Automatisierung bewältigen können. Dadurch werden steuerliche Daten den typischen Gefahren der digitalen Datenverarbeitung ausgesetzt, wie z.B. dem unbefugtem Zugriff, dem Verlust und der Verfälschung.⁹²⁵ Im digitalen Bereich soll daher ein europaweit vereinheitlichtes hohes Datensicherheitsniveau gelten.⁹²⁶ Art. 24 Abs. 1 DSGVO bestimmt, dass die Sicherheit der Datenverarbeitung durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden muss. Dabei kann es sich etwa um die Sicherung von Datenverarbeitungssystemen durch bauliche Maßnahmen handeln, sowie um Verschlüsselung von Daten oder die Schulung und Sensibilisierung von Mitarbeitern im Umgang mit Daten.⁹²⁷ Je höher das Risiko einer Verletzung von Rechten und Freiheiten von natürlichen Personen, desto höher sind die Anforderungen, die an das Sicherungssystem gestellt werden.⁹²⁸ Da der Steuervollzug ohnehin als Eingriffsverwaltung qualifiziert wird, sind dementsprechend hohe Anforderungen an die Datenverarbeitungssysteme der Finanzverwaltung zu stellen.

I. Informationspflicht

Den Finanzbehörden obliegen Informationspflichten gegenüber den betroffenen Personen, wenn sie deren Daten erhebt oder beabsichtigt, diese weiterzuverarbeiten.⁹²⁹

1. Inhalt der Informationspflicht

Art und Umfang dieser Informationspflichten bestimmen sich nach Art. 13 f. DSGVO. Art. 13 Abs. 1 und 2 DSGVO legt die vor der Erhebung mitzuteilenden Informationen fest.⁹³⁰ In Steuerverfahren handelt es sich dabei u.a. um Namen und Kontaktdaten der Finanzbehörde, den Zweck der Datenverarbeitung, deren Rechtsgrundlage sowie um die Empfänger der Daten und die Dauer der Datenspeicherung.⁹³¹ Mitzuteilen ist auch, ob die personenbezogenen Daten in ein Drittland übermittelt werden sollen, was aufgrund des erweiterten steuerlichen Informationsaustauschs häufig der Fall ist. In diesem

⁹²⁵ *Krumm*, DB 2017, 2182 (2182).

⁹²⁶ *Mitterer/Wiedemann/Zwissler*, BB 2018, 3 (4).

⁹²⁷ *Plath*, Plath, Art. 24 DSGVO, Rn. 9.

⁹²⁸ *Baum*, NWB 2017, 3415 (3416).

⁹²⁹ BMF-Schreiben vom 12.01.2018, BStBl. I 2018, 185 (196).

⁹³⁰ *Veil*, Gierschmann/Schlender/Stentzel/Veil, Art. 13 und 14 DSGVO, Rn. 43.

⁹³¹ *Baum*, NWB 2017, 3281 (3282).

Zusammenhang kann die Informationspflicht gemäß Art. 13 DSGVO als Vorstufe des Anhörungsrechts und damit als Ausprägung der Gewährung rechtlichen Gehörs angesehen werden (vgl. Kapitel 5. A.

Gewährung rechtlichen Gehörs beim Informationsaustausch oben). Möchte die Finanzverwaltung erhobene personenbezogene Daten für einen anderen, als den mitgeteilten Zweck verarbeiten, muss sie die betroffene Person vor der Weiterverarbeitung erneut informieren.⁹³² Sind die Informationen der betroffenen Person bereits bekannt, kann die erneute Übermittlung nach Art. 13 Abs. 4 DSGVO unterbleiben.⁹³³

Weitergehende Informationspflichten normiert Art. 14 DSGVO, wenn personenbezogene Daten nicht bei der betroffenen Person, sondern bei Dritten erhoben wurden.⁹³⁴ Der Katalog der zu übermittelnden Informationen des Art. 14 Abs. 1 u. 2 DSGVO entspricht im Wesentlichen dem des Art. 13 Abs. 1 u. 2 DSGVO.⁹³⁵ Die Parallelvorschrift zu Art. 13 Abs. 3 DSGVO bezüglich der erneuten Informationspflicht bei Weiterverarbeitung der Daten befindet sich in Art. 14 Abs. 4 DSGVO.⁹³⁶ Zusätzlich muss die Finanzverwaltung angeben, aus welcher Quelle die personenbezogenen Daten über die betroffene Person stammen.⁹³⁷ Die Informationspflichten sind gemäß Art. 14 Abs. 3 DSGVO spätestens innerhalb eines Monats ab Erlangung der Daten zu erfüllen, bzw. sobald sie zum ersten Mal gegenüber der betroffenen Person oder einem anderen Empfänger offengelegt werden.⁹³⁸ Die Informationspflichten werden allerdings durch Art. 14 DSGVO Abs. 5 bedeutend eingeschränkt: Ist die Informationserteilung nämlich unmöglich oder unverhältnismäßig aufwendig, kann die Finanzbehörde darauf verzichten.⁹³⁹

2. Beschränkung durch die Abgabenordnung

Die Informationspflichten sind auf Grundlage der Öffnungsklausel des Art. 23 Abs. 1 DSGVO im Besteuerungsverfahren durch die

⁹³² *Paal/Hennemann*, Paal/Pauly, Art. 13 DSGVO, Rn. 1.

⁹³³ *Veil*, Gierschmann/Schlender/Stentzel/Veil, Art. 13 und 14 DSGVO, Rn. 136.

⁹³⁴ *Kamlah*, Sydow, Art. 14 DSGVO, Rn.1.

⁹³⁵ *Ingold*, Plath, Art. 14 DSGVO, Rn. 24.

⁹³⁶ *Ingold*, Plath, Art. 14 DSGVO, Rn. 9.

⁹³⁷ *Baum*, NWB 2017, 3281 (3283).

⁹³⁸ *Baum*, NWB 2017, 3281 (3283); *Kamlah*, Sydow, Art. 14 DSGVO, Rn.9.

⁹³⁹ *Veil*, Gierschmann/Schlender/Stentzel/Veil, Art. 13 und 14 DSGVO, Rn. 135; *Ingold*, Plath, Art. 14 DSGVO, Rn. 10.

neuen §§ 32a und 32b AO eingeschränkt worden.⁹⁴⁰ Nach § 32a Abs. 1 u. 2 AO besteht die Pflicht zur Erteilung der Information über die beabsichtigte Weiterverarbeitung nach § 13 Abs. 3 DSGVO demnach nicht bei drohender Gefährdung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung oder der ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung durch die Finanzverwaltung.⁹⁴¹ Letzteres ist insbesondere der Fall, wenn die Informationserteilung die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert. Auch die Beeinträchtigung der Geltendmachung zivilrechtlicher Ansprüche oder der vertraulichen Behördenzusammenarbeit führen zur Aufhebung der Informationspflicht nach § 13 Abs. 3 DSGVO.⁹⁴² Die Informationspflichten bei der Erstverarbeitung nach Art. 13 Abs. 1 und 2 DSGVO bestehen uneingeschränkt fort.

Werden die Daten bei Dritten erhoben, schränkt § 32b AO die Informationspflichten gemäß Art. 14 DSGVO ein. Die Ausnahmetatbestände des § 32b Abs. 1 AO gehen über die des § 32a Abs. 1 und 2 AO hinaus: Zusätzlich zur Gefährdung der Aufgabenerfüllung der Finanzbehörden oder der öffentlichen Sicherheit und Ordnung besteht nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 AO auch dann keine Informationspflicht, wenn ein überwiegendes geschütztes Geheimhaltungsinteresse eines Dritten besteht.⁹⁴³

Ergänzende Bestimmungen hinsichtlich des Verfahrens der Informationserteilung sind in § 32d AO enthalten. Die Art der Informationserteilung liegt demnach im Ermessen der Finanzbehörden. Nach § 32d Abs. 2 AO steht den Finanzbehörden die Möglichkeit offen, ihre Informationspflichten durch eine allgemeine Veröffentlichung zu erfüllen, z.B. durch Veröffentlichung eines Merkblatts im Internet.⁹⁴⁴ Eine Individualinformation ist nach Ansicht der Finanzverwaltung hingegen auch bei einer beabsichtigten Weiterverarbeitung nicht erforderlich, da der Betroffene aufgrund der Allgemeinveröffentlichung bereits informiert ist.⁹⁴⁵

⁹⁴⁰ Eingefügt durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.07.2017; BGBl. 2017 I S. 2541.

⁹⁴¹ *Erkis*, DStR 2018, 161 (165).

⁹⁴² *Baum*, NWB 2017, 3281 (3282).

⁹⁴³ *Baum*, NWB 2017, 3281 (3284).

⁹⁴⁴ BMF-Schreiben vom 12.01.2018, BStBl. I 2018, 185 (197).

⁹⁴⁵ *Rosenke*, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 32d AO, Rn. 48.

II. Auskunftsrecht

Mit dem neuen Auskunftsrecht nach Art. 15 DSGVO wurde auch im Besteuerungsverfahren ein Akteneinsichtsrecht der Steuerpflichtigen verwirklicht.⁹⁴⁶

1. Inhalt des Auskunftsrechts

Betroffene können gemäß Art. 15 Abs. 1 DSGVO von den Finanzbehörden eine Bestätigung verlangen, ob sie betreffende personenbezogene Daten verarbeitet wurden.⁹⁴⁷ Ist dies der Fall, haben die Betroffenen u.a. ein Recht auf Auskunft über den Verarbeitungszweck, die Kategorien der betroffenen Daten sowie den Empfänger bei erfolgter Offenlegung der Daten und die voraussichtliche Speicherdauer.⁹⁴⁸ Wurden die Daten nicht beim Auskunftsberechtigten selbst erhoben, umfasst das Auskunftsrecht auch die Datenherkunft.⁹⁴⁹ Auskunftsberechtigte Steuerpflichtige können auf dieser Grundlage Auskunft darüber verlangen, welche Informationen ausländische und inländische Behörden und sonstige Dritte, wie Versicherungen oder Banken an die deutschen Finanzämter übermittelt haben. Aufgrund dieser Ausprägung des Auskunftsrechts erfahren Steuerpflichtige, inwiefern sie vom steuerlichen Informationsaustausch betroffen sind. Bei Datenübermittlung in einen Drittstaat bezieht sich das Auskunftsrecht auch auf bestehende Datenschutzgarantien, die dem Betroffenen in diesem Zusammenhang gewährt werden. Zudem sind Betroffene darüber in Kenntnis zu setzen, wenn auf Grundlage ihrer Daten eine automatisierte Entscheidungsfindung stattfindet Profiling-Maßnahmen. Im Zusammenhang mit der Umstellung auf das automationsgestützte Besteuerungsverfahren, werden Steuerpflichtige bereits im Rahmen der Steuererklärung auf die im Regelfall automatisierte Entscheidungsfindung hingewiesen (vgl. Teil 1 Kapitel 3 A. III.

Automationsgestützte Steuerfestsetzung oben). Auskünfte über die Datenverarbeitung werden den Betroffenen auf Antrag gewährt, der gemäß Art. 12 Abs. 3 und 5 DSGVO innerhalb eines Monats unentgeltlich bearbeitet werden soll. Die Finanzbehörden stellen dem Betroffenen gemäß Art. 15 Abs. 3 DSGVO eine elektronische

⁹⁴⁶ *Drüen*, DB 2018, 11 (14).

⁹⁴⁷ *Specht*, Sydow, Art. 15 DSGVO, Rn. 10.

⁹⁴⁸ *Erkis*, DStR 2018, 161 (165); *Specht*, Sydow, Art. 15 DSGVO, Rn. 11.

⁹⁴⁹ *Bäcker*, Kühling/Buchner, Art. 15, Rn. 25.

oder physische Aufstellung seiner verarbeiteten personenbezogenen Daten zur Verfügung.⁹⁵⁰

2. Beschränkung durch die Abgabenordnung

Wie die Informationspflichten sind auch die Auskunftsrechte auf Grundlage der Öffnungsklausel des Art. 23 Abs. 1 DSGVO im Besteuerungsverfahren eingeschränkt worden.⁹⁵¹ Der neu eingeführte Ausnahmetatbestand § 32c Abs. 1 AO verweist auf die Bestimmungen von § 32b Abs. 1 und 2 AO, sodass bei Gefährdung der Aufgabenerfüllung durch die Finanzbehörden oder der öffentlichen Sicherheit und Ordnung oder bei einem überwiegenden geschützten Geheimhaltungsinteresse eines Dritten kein Recht des Betroffenen auf Auskunft über seine verarbeiteten Daten besteht (vgl. Kapitel 2 C. II.

1. Informationspflichten oben). Aufgrund des Geheimhaltungsinteresses an den Einzelheiten der RMS der Finanzbehörden (§ 88 Abs. 5 S. 4 AO; vgl. Teil 1 Kapitel 3 A. I. 1. Risikomanagementsysteme (RMS) oben) würden Steuerpflichtige entgegen der ausdrücklichen Auskunftspflicht des Art. 15 Abs. 1 lit. h DSGVO nicht über den Einsatz von Profiling-Maßnahmen informiert. Zudem darf die Auskunftserteilung die Finanzbehörde nicht in der Verteidigung gegen zivilrechtliche Ansprüche oder in der Geltendmachung von solchen beeinträchtigen.⁹⁵² Personenbezogene Daten, die einzig aufgrund gesetzlicher Aufbewahrungsvorschriften gespeichert werden oder ausschließlich der Datenschutzkontrolle dienen, sind ebenfalls nicht Gegenstand des Auskunftsrechts.⁹⁵³

In formeller Hinsicht wird das Auskunftsrecht dadurch eingeschränkt, dass der Antrag des Steuerpflichtigen eine nähere Bezeichnung der Daten enthalten soll, die Gegenstand der beantragten Auskunft sein sollen. Die Antragstellung wird zusätzlich erschwert, indem für den Fall, dass Daten nicht automatisiert verarbeitet oder gespeichert sind zusätzliche Angaben wie Aktenzeichen, Name des Bearbeiters etc. verlangt werden.⁹⁵⁴ Da der Steuerpflichtige im Vorfeld seines Auskunftsantrags nicht weiß, welche Informationen der Finanzverwaltung in welcher Form vorliegen, erschweren diese nicht in der DSGVO

⁹⁵⁰ *Kamlah*, Plath, Art. 15 DSGVO, Rn.16.

⁹⁵¹ *Baum*, NWB 2017, 3281 (3284).

⁹⁵² *Erkis*, DStR 2018, 161 (166).

⁹⁵³ *Baum*, NWB 2017, 3281 (3285).

⁹⁵⁴ *Erkis*, Schwarz/Pahlke, § 32c AO, Rn. 14.

vorgesehenen Zusatzanforderungen die Antragstellung. Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens wurde vom BfDI darauf hingewiesen, dass die durch § 32c AO kodifizierte Beschränkung des Auskunftsrechts nicht mehr von der Öffnungsklausel des Art. 23 DSGVO gedeckt sei. Auch im Zusammenhang mit dem Auskunftsrecht liegt die Auskunftserteilung nach § 32d AO im Ermessen der Finanzbehörden und kann elektronisch erfolgen.

III. Berichtigung, Löschung und Widerspruch

Hat eine betroffene Person aufgrund der Informationen und Auskünfte gemäß Art. 13 ff. DSGVO Kenntnis über ihre bearbeiteten Daten erlangt, stehen ihr Ansprüche gegen die datenschutzwidrige Bearbeitung zur Verfügung. Durch § 32f AO werden diese Rechte in Bezug auf das Besteuerungsverfahren eingeschränkt. Dadurch soll verhindert werden, dass die Veranlagung im Einzelfall durch die Geltendmachung von Widerspruchsrechten und Lösungsansprüchen konterkariert wird.⁹⁵⁵

1. Berichtigungsanspruch

Unrichtige Daten sind gemäß Art. 16 DSGVO auf Verlangen der betroffenen Person unverzüglich zu berichtigen oder zu vervollständigen. Der Berichtigungsanspruch beschränkt sich dabei auf Tatsachen. Werturteile sind auch bei unterstellter Unrichtigkeit nicht vom Anwendungsbereich des Art. 16 DSGVO erfasst.⁹⁵⁶ Die Beweislast für die Unrichtigkeit trägt der Betroffene.⁹⁵⁷ Der Berichtigungsantrag kann formlos gestellt werden. Es gilt die (verlängerbare) Bearbeitungsfrist von einem Monat nach Art. 12 Abs. 3 S. 1 DSGVO. Nach Art. 18 Abs. 1 lit. a DSGVO hat der Betroffene das Recht, die Einschränkung der Datenverarbeitung zu verlangen, wenn er die Richtigkeit der Daten bestreitet. § 32f Abs. 1 AO konkretisiert diesem Anspruch durch den Zusatz, dass Daten, deren Unrichtigkeit nicht nachgewiesen werden kann, uneingeschränkt bearbeitet werden dürfen, wenn sie einem Verwaltungsakt zugrunde liegen, der nicht mehr abgeändert werden kann, wie z.B. einem Grundlagenbescheid.

⁹⁵⁵ *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1869).

⁹⁵⁶ *Reif*, Gola, Art. 16 DSGVO, Rn.10.

⁹⁵⁷ *Paal*, Paal/Pauly, Art. 16 DSGVO, Rn. 15.

Durch diese Einschränkung soll der Bestandskraft von Verwaltungsakten und damit der Rechtssicherheit Rechnung getragen werden.⁹⁵⁸

2. Recht auf Löschung

Gemäß Art. 17 DSGVO haben Betroffene ein Recht auf Löschung ihrer personenbezogenen Daten, wenn ein Lösungsgrund nach Art. 17 Abs. 1 lit. a – f DSGVO vorliegt. Im Steuerbereich kann ein ordnungsgemäßer Lösungsgrund vorliegen, wenn die erhobenen Daten nicht mehr benötigt werden (lit. a) oder die Verarbeitung unrechtmäßig erfolgt ist (lit. d). Das Recht auf Löschung besteht aufgrund der Einschränkungen des Art. 17 Abs. 3 DSGVO u.a. nicht, wenn die Daten für die Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung oder zur Wahrnehmung einer Aufgabe im öffentlichen Interesse gespeichert werden.⁹⁵⁹ Ergänzt werden die einschränkenden Tatbestände durch § 32f Abs. 2 AO. Die Löschung nicht-automatisierter Daten kann demnach unterbleiben, wenn sie angesichts des Interesses des Betroffenen unverhältnismäßig aufwendig ist. Zudem dürfen die Daten nicht unrechtmäßig erhoben worden sein, da die Finanzbehörden in diesem Fall nicht schutzwürdig sind und sich nicht auf den unverhältnismäßig hohen Aufwand im Zusammenhang mit der Löschung berufen können.⁹⁶⁰ Bei Ausschluss des Rechts auf Löschung besteht stattdessen ein Recht auf Einschränkung der Datenverarbeitung i.S.v. Art. 18 DSGVO. Die Finanzbehörden unterrichten die Betroffenen nach § 32f Abs. 3 S. 2 AO über die Einschränkung der Datenverarbeitung, wenn diese nicht mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden ist. Die Löschung finden gemäß § 32f Abs. 4 AO nicht statt, wenn vertraglich Aufbewahrungsfristen der Löschung entgegenstehen.

3. Widerspruchsrecht

Nach Art. 21 Abs. 1 S. 1 DSGVO kann der Betroffene der an sich zulässigen Datenverarbeitung widersprechen, wenn bei ihm eine besondere Situation vorliegt⁹⁶¹. Das Widerspruchsrecht richtet sich gegen Datenverarbeitungen die in Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe oder im öffentlichen Interesse erfolgen und erfasst damit die Daten-

⁹⁵⁸ *Erkis*, DStR 2018, 161 (166).

⁹⁵⁹ *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1869).

⁹⁶⁰ *Erkis*, Schwarz/Pahlke, § 32f AO, Rn. 9.

⁹⁶¹ *Kamlah*, Plath, Art. 21 DSGVO, Rn. 2.

verarbeitung zum Zwecke der Besteuerung. Der Widerspruchsgrund muss sich aus einer besonderen Situation des Betroffenen ergeben, die mit dem grundrechtlichen Schutzzweck des Datenschutzes zusammenhängt.⁹⁶² Regelbeispiele für besondere Situationen nennt die Vorschrift nicht. Kann der Verantwortliche zwingende schutzwürdige Gründe für die Verarbeitung nachweisen, die die Interessen, Rechte und Freiheiten der betroffenen Person überwiegen, ist der Widerspruch des Betroffenen unbeachtlich. Anderenfalls ist die widerspruchsgegenständliche Datenverarbeitung zu unterlassen. Der deutsche Gesetzgeber hat das Widerspruchsrecht im steuerlichen Bereich durch § 32f Abs. 5 AO dahingehend eingeschränkt, dass der Widerspruch unstatthaft ist, wenn die Verarbeitung aufgrund eines überwiegenden zwingenden öffentlichen Interesses oder einer Rechtsvorschrift erfolgt. Allein aufgrund des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung nach § 85 AO und des Untersuchungsgrundsatzes § 88 AO bestehen zwei Rechtsvorschriften, die im steuerlichen Bereich zur Datenverarbeitung verpflichten.⁹⁶³ Nimmt man die gesetzlichen Offenbarungstatbestände des § 117 AO oder des EUAHiG hinzu, die die Finanzbehörden zur Weitergabe von Daten verpflichten, ist im Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren eine erfolgreiche Geltendmachung des Widerspruchsrechts faktisch ausgeschlossen.

IV. Rechtsschutz

Der Rechtsschutz im steuerlichen Datenschutz ist in den §§ 32g bis 32j AO geregelt, der Vorschriften bezüglich der Datenschutzaufsicht im Besteuerungsverfahren und dem gerichtlichen Steuerdatenschutz enthält. Damit knüpft die AO an die außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsschutzmöglichkeiten der DSGVO an. Ungeachtet der neuen Rechtsbehelfe ist gegen datenschutzrelevante Steuerverwaltungsakte weiterhin der Einspruch gemäß § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO statthaft.⁹⁶⁴

1. Beschwerde bei der Datenschutzaufsichtsbehörde

Die Steuerpflichtigen erhalten durch Art. 77 DSGVO erstmals ein Beschwerderecht im Zusammenhang mit dem steuerlichen Daten-

⁹⁶² Helfrich, Sydow, Art. 21 DSGVO, Rn. 61.

⁹⁶³ Erkis, Schwarz/Pahlke, § 32f AO, Rn. 15.

⁹⁶⁴ Baum, NWB 2017, 3351 (3351).

schutz.⁹⁶⁵ Ein Betroffener hat demnach das Recht auf Beschwerde bei der für den Verarbeiter zuständigen Aufsichtsbehörde. An die Beschwerdebefugnis werden dabei keine hohen Anforderungen gestellt, es genügt bereits die Ansicht des Beschwerdeführers, dass die Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten gegen die DSGVO verstößt.⁹⁶⁶ Die Datenschutzaufsicht über die deutsche Finanzverwaltung obliegt dem BfDI als Aufsichtsbehörde i.S.v. Art. 51 ff. DSGVO.⁹⁶⁷ Die Organisation sowie die Rechte und Pflichten des BfDI sind in den §§ 8 – 16 BDSG geregelt. Durch die Verweisung in § 32g AO gelten auch im Besteuerungsverfahren die Vorschriften über die Funktion der Datenschutzbeauftragten öffentlicher Stellen, die in §§ 5 ff. BDSG geregelt sind. Der BfDI ist für die Überwachung und Durchsetzung der DSGVO verantwortlich und hat gemäß Art. 57 Abs. 1 lit. f DSGVO die Aufgabe, Beschwerden angemessen zu untersuchen und den Beschwerdeführer in angemessener Frist über das Ergebnis oder den aktuellen Untersuchungsstand zu unterrichten und ihn auf die gerichtlichen Rechtsschutzmöglichkeiten (vgl. Abschnitt IV. Rechtsschutz unten). hinweisen. Der BfDI entscheidet über Beschwerden mit einem anfechtbaren Verwaltungsakt nach § 35 VwVfG.⁹⁶⁸ Das Beschwerdeverfahren ist für den Beschwerdeführer unentgeltlich und kann gemäß Art. 57 Abs. 2 und 3 DSGVO elektronisch angestoßen werden. Stellt der BfDI im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens fest, dass die gerügte Datenverarbeitung gegen die DSGVO verstößt, ist er befugt, mittels der Maßnahmen des Art. 58 Abs. 2 DSGVO Abhilfe zu schaffen. Zu den Abhilfemaßnahmen gehören u.a. die Verwarnung des Verarbeiters sowie Anweisungen betreffend den Umgang mit Daten und Verwertungsverbote. Daneben ist der BfDI als Aufsichtsbehörde befugt, die Datenübermittlung in Drittländer oder an internationale Organisationen auszusetzen, wenn diese gegen die DSGVO verstoßen würde und die Maßnahme nach verhältnismäßigem Maßstab geboten ist. Im Zusammenhang mit dem steuerlichen Informationsaustausch kann der BfDI dem BZSt die Datenübermittlung in Drittstaaten außerhalb des Geltungsbereichs der DSGVO versagen, wenn dort eine Datenschutzverletzung

⁹⁶⁵ Scharpenberg, WPg 2017, 1285 (1287).

⁹⁶⁶ Neun/Lubitzsch, BB 2017, 2563 (2563).

⁹⁶⁷ Baum, NWB 2017, 3351 (3352).

⁹⁶⁸ Baum, NWB 2017, 3351 (3352).

zu erwarten ist. auf Die Ergreifung von Abhilfemaßnahmen gegen den Verarbeiter steht dabei im Ermessen des BfDI als Aufsichtsbehörde.⁹⁶⁹ Dementsprechend hat auch ein Steuerpflichtiger nach einer erfolgreichen Beschwerde gegen die Datenverarbeitung keinen Anspruch darauf, dass der BfDI Gegenmaßnahmen ergreift.

2. Gerichtlicher Datenschutz des Steuerpflichtigen

Gegen die Beschlüsse der Aufsichtsbehörde, wie beispielsweise Beschwerdeentscheidungen des BfDI im Bereich des steuerlichen Datenschutzes (vgl. Abschnitt 1. Beschwerde bei der Datenschutzaufsichtsbehörde oben) hat der Betroffene gemäß Art. 78 Abs. 1 DSGVO einen gerichtlichen Rechtsbehelf gegen den BfDI. Betroffene Beschwerdeführer können gegen die Aufsichtsbehörde nach Art. 78 Abs. 2 DSGVO Untätigkeitsklage erheben, wenn diese sich nicht mit der Beschwerde befasst oder den Beschwerdeführer nicht innerhalb von drei Monaten über den Sachstand des Beschwerdeverfahrens informiert.

Die beiden Rechtsbehelfe werden im Steuerbereich durch § 32i AO konkretisiert. Im Wege der aufdrängenden Sonderzuständigkeit werden Streitigkeiten über datenschutzrechtliche Fragen in Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren nach § 32i Abs. 1 AO den Finanzgerichten zur Entscheidung zugewiesen, da die Entscheidung Gerichten getroffen werden soll, die auch über das materielle Steuerrecht entscheiden können.⁹⁷⁰ Der Anwendungsbereich der FGO ist gemäß § 32i Abs. 4 AO eröffnet, wobei die Verfahrensbestimmungen modifiziert werden. So liegt die örtliche Finanzgerichtszuständigkeit am Sitz der Aufsichtsbehörde. Da der BfDI in Bonn sitzt, fallen steuerliche Datenschutzstreitigkeiten immer in den Zuständigkeitsbereich des FG Köln.⁹⁷¹ Zudem bestimmt § 32 Abs. 9 AO, dass kein Vorverfahren stattfindet, es bedarf daher keines Einspruchsverfahrens bevor der Finanzgerichtsweg beschritten werden kann.

D. Datenschutz beim Informationsaustausch

Ungeachtet des Inkrafttretens der DSGVO hat der steuerliche Informationsaustausch keine datenschutzrechtlichen Einschränkungen erfahren. Im nationalen Bereich ist der Austausch innerhalb der Fi-

⁹⁶⁹ *Körffer*, Paal/Pauly, Art. 77 DSGVO, Rn. 5

⁹⁷⁰ *Schober*, Gosch, § 32i AO, Rn. 3.

⁹⁷¹ *Schober*, Gosch, § 32i AO, Rn. 24.

nanzbehörden durch die Weiterverarbeitungsermächtigung des § 29c AO gedeckt (vgl. Abschnitt B II. Weiterverarbeitungsermächtigung oben). Da die DSGVO auf gesamteuropäischer Ebene Anwendung findet, gilt beim Informationsaustausch innerhalb der EU ohnehin derselbe datenschutzrechtliche Schutzstandard wie im Inland. Eine besondere Bedeutung erlangt der steuerliche Datenschutz deshalb im Zusammenhang mit Drittstaaten, die dem Anwendungsbereich der DSGVO nicht unterliegen. In Kapitel 5 DSGVO wurden daher Regelungen zur Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer oder an internationale Organisationen getroffen. Angesichts der kontinuierlich steigenden Zahl internationaler Informationsaustauschvereinbarungen, ist der steuerliche Bereich ein gewichtiger Anwendungsbereich der Drittstaaten-Regelung des europäischen Datenschutzes.

I. Allgemeine Datenschutzerfordernissen

Im Rahmen des steuerlichen Informationsaustauschs werden personenbezogene Daten an inländische und ausländische Behörden übermittelt. Als Form der Datenverarbeitung hat die Übermittlung unter den Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen des Art. 6 DSGVO zu erfolgen.⁹⁷² Eine Verarbeitung erfolgt rechtmäßig, wenn eine Katalogbedingung des Art. 6 Abs. 1 lit. a – f DSGVO erfüllt ist (vgl. Abschnitt B. I. Allgemeine Datenverarbeitungsermächtigung oben). Im Zusammenhang mit dem steuerlichen Informationsaustausch sind dabei regelmäßig zwei Katalogbedingungen erfüllt: der Austausch erfolgt in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, der der Verantwortliche unterliegt (lit. c) sowie in Ausübung öffentlicher Gewalt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde. Für diese beiden Katalogbedingungen bedarf es gemäß Art. 6 Abs. 3 DSGVO einer unionsrechtlichen oder nationalen Rechtsgrundlage. In der Datenverarbeitungsermächtigungsgrundlage muss ein verhältnismäßiger Verarbeitungszweck festgelegt sein. Die Finanzverwaltung ist rechtlich zum steuerlichen Informationsaustausch verpflichtet, zudem fällt die Abwicklung in ihren öffentlichen Aufgabenbereich. Als rechtliche Grundlagen kommen u.a. § 117 Abs. 2 AO, das FKAustG, oder sonstige nationale Umsetzungsgesetze von DBA, TIEA-Abkommen und sons-

⁹⁷² *Schreiber*, Plath, Art. 4 DSGVO, Rn. 12; *Baum*, NWB 2017, 3143 (3146).

tigen völkerrechtlichen Informationsaustausch-Abkommen in Betracht. Auf europäischer Ebene dient die Amtshilfe-RL als Ermächtigungsgrundlage, ohne dass es dem Rückgriff auf das nationale EU-AHiG bedarf.

Der steuerliche Informationsaustausch stellt daher eine rechtmäßige Verarbeitung i.S.v. Art. 6 DSGVO dar und steht somit grundsätzlich im Einklang mit dem europäischen Datenschutz.

II. Datentransfer in Drittländer

Verlassen Daten den Geltungsbereich der DSGVO, besteht sowohl die Gefahr einer uneingeschränkten Datenverwendung im Empfängerland als auch die des Rückflusses von im EU-Ausland unkontrolliert verarbeiteten Daten.⁹⁷³ Die Übermittlungsvorschriften für personenbezogene Daten in Drittländer sollen nach Art. 44 S. 1 DSGVO sicherstellen, dass der Schutz der Betroffenen auch dann besteht, wenn Informationen von einem Drittland in ein anderes weitergegeben werden.

1. Gleichwertiges Datenschutzniveau

Als präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt stelle Art. 44 S. 1 DSGVO den Grundsatz auf, dass Datenübermittlungen in Drittländer und an internationale Organisationen nur unter festgelegten Bedingungen gestattet sind. Nicht nur die Bestimmungen des Kapitels 5, sondern die Bestimmungen der gesamten DSGVO müssen eingehalten werden. Dadurch wird die Berücksichtigung der allgemeinen Datenschutzgrundsätze sichergestellt, sowie der sonstigen besonderen Vorschriften, die besondere Anforderungen für den Fall von Verarbeitungen mit Drittlandbezug, wie z.B. Art. 13 Abs. 1 lit. f, Art. 14 Abs. 1 lit. f, Art. 15 Abs. 1 lit. c, Abs. 2 DSGVO.⁹⁷⁴

Die Grundregel des Art. 44 S. 2 DSGVO besagt, dass der Datenverkehr mit Drittstaaten nur zulässig ist, wenn im Empfängerstaat ein mit der DSGVO vergleichbares Datenschutzniveau sichergestellt ist. Dies ist der Fall, wenn die EU-Kommission die Gleichwertigkeit des Datenschutzniveaus eines Drittlands als solches oder einzelner Sektoren eines Drittlands in einem Angemessenheitsbeschluss nach Art. 45 Abs. 3 DSGVO positiv festgestellt hat. Die Angemessenheitskrite-

⁹⁷³ *Paal*, Paal/Pauly, Art. 44 DSGVO, Rn. 1.

⁹⁷⁴ *Paal*, Paal/Pauly, Art. 44 DSGVO, Rn. 9; *Klug*, Gola, Art. 44 DSGVO, Rn. 2.

rien, das Feststellungsverfahren und die regelmäßige Überprüfung des Schutzniveaus sind in den Art. 45 Abs. 2 bis 8 DSGVO definiert. Derzeit sind bereits 13 positive Angemessenheitsentscheidungen ergangen, die sich z.B. auf Argentinien, Australien, Israel, Uruguay und die Schweiz beziehen.⁹⁷⁵ Die Übermittlung von personenbezogenen Daten ist in diese Drittländer ohne weiteres zulässig.⁹⁷⁶

2. Datenschutzgarantien

Liegt in Bezug auf ein Drittland kein Angemessenheitsbeschluss i.S.v. Art. 45 Abs. 3 DSGVO vor, ist die Datenübermittlung dennoch zulässig, wenn die Datensicherheit durch geeignete Garantien i.S.v. Art. 46 DSGVO gewährleistet ist.⁹⁷⁷ Dabei handelt es sich um gesonderte Vereinbarungen zwischen dem europäischen Übermittlerstaat und dem Empfängerstaat, mit denen eine gesonderte vertragliche Rechtsgrundlage zum Schutz der ausgetauschten Daten geschaffen wird.⁹⁷⁸ Speziell im öffentlichen Bereich können geeignete Datenschutzgarantien gemäß Art. 45 Abs. 2 lit. a DSGVO in Form von rechtsverbindlichen Dokumenten vereinbart werden. Vertragliche Datenschutzvereinbarungen im Informationstransfer sind dabei die Grundform rechtsverbindlicher Dokumente.⁹⁷⁹ Auch Verwaltungsvereinbarungen sind nach Art. 46 Abs. 3 lit. b DSGVO eine ausreichende Basis für Datenschutzgarantien, sofern sie von der zuständigen Aufsichtsbehörde genehmigt wurden. Im Außenverhältnis zu Drittländern ist der BfDI für die deutsche Datenschutzaufsicht zuständig.⁹⁸⁰ Im Bereich des steuerlichen Informationsaustauschs mit Drittstaaten stellt die Datenschutzbestimmung § 22 Multilaterales Übereinkommen eine DSGVO-konforme Datenschutzgarantie dar, genauso wie die Datenschutzbestimmungen in DBA oder TIEA-Abkommen (vgl. Teil 1 Kapitel 1 B. Auskunftsklauseln in bi- und multilateralen Abkommen oben). Die Datenschutzbestimmungen der Verwaltungsvereinbarungen zum Austausch der länderbezogenen Berichte (§ 5 CbC-MCAA, vgl. Teil 1 Kapitel 3 C. III. 2. b. Schutzbestimmungen oben) und zum Finanzkonten-Informationsaustausch (§ 5 MCAA; vgl. Teil 1 Kapitel 1 A. IV. 6. Datenschutz beim

⁹⁷⁵ Schröder, Kühling/Buchner, Art. 45 DSGVO, Rn. 34.

⁹⁷⁶ Towfigh/Ulrich, Sydow, Art. 44 DSGVO, Rn. 8.

⁹⁷⁷ Towfigh/Ulrich, Sydow, Art. 44 DSGVO, Rn. 9.

⁹⁷⁸ Schröder, Kühling/Buchner, Art. 46 DSGVO, Rn. 1.

⁹⁷⁹ Klug, Gola, Art. 46 DSGVO, Rn. 5.

⁹⁸⁰ Ernst, Paal/Pauly, Art. 4 DSGVO, Rn. 133.

Informationsaustausch oben) kommen vorbehaltlich der Genehmigung des zuständigen BfDI als Datenschutzgarantien in Betracht.

3. Ausnahmebestimmungen

Liegen weder ein Angemessenheitsbeschluss noch eine geeignete Datenschutzgarantie vor, sind Datentransfers in Drittstaaten nichtsdestotrotz zulässig, wenn eine Ausnahmebedingung des Art. 49 Abs. 1 DSGVO erfüllt ist.⁹⁸¹ Nach Art. 49 Abs. 1 lit. d DSGVO ist der Datentransfer zulässig, wenn er aus einem wichtigen Grund des öffentlichen Interesses notwendig ist. Dabei kann es sich auch um unionsrechtlich anerkannt öffentliche Interessen des Empfänger-Drittstaats handeln. Das unionsrechtlich anerkannte Interesse an einem effektiven Steuervollzug ist auch im Verhältnis zu Drittstaaten ausreichend. So wird der Datenaustausch zwischen Steuerbehörden als Beispiel für den im öffentlichen Interesse liegenden Datentransfer genannt.⁹⁸² Da die steuerlichen Informationsaustauschabkommen grundsätzlich auf Gegenseitigkeit beruhen, liegt der Datentransfer auch im Interesse des EU-Übermittlerstaats. Andernfalls ist zu erwarten, dass der betreffende Drittstaat seinerseits die Gewährung steuerrelevanter Informationen aussetzt oder einstellt.⁹⁸³

Ungeachtet der Bestimmungen gemäß Art. 44 ff. DSGVO, erfährt der steuerliche Informationsaustausch mit Drittstaaten jedoch keine nennenswerten datenschutzrechtlichen Einschränkungen.⁹⁸⁴

E. Zusammenfassung

Zunehmende Digitalisierung erhöht auch im Steuerbereich die Anforderungen an Datenschutz und Datensicherheit.⁹⁸⁵ Dieser Entwicklung wurde auf europäischer Ebene mit der DSGVO Rechnung getragen, die jedoch im steuerlichen Bereich nur gemeinsam mit der deutschen Abgabenordnung zu lesen ist. Durch die AO wird einerseits der auf natürliche Personen beschränkte Anwendungsbereich der DSGVO auf juristische Personen ausgedehnt, andererseits werden die materiellen Datenschutzrechte der Steuerpflichtigen durch die AO erheblich eingeschränkt. Gestützt auf die Öffnungsklausel der DSGVO hat der deutsche Gesetzgeber zugunsten der Finanzverwal-

⁹⁸¹ *Towfigh/Ulrich*, Sydow, Art. 44 DSGVO, Rn. 11.

⁹⁸² *Schröder*, Kühling/Buchner, Art. 49 DSGVO, Rn. 24.

⁹⁸³ *Krumm*, DB 2017, 2182 (2190).

⁹⁸⁴ *Krumm*, DB 2017, 2182 (2190).

⁹⁸⁵ *Bültmann*, DStR 2017, 1 (6).

tung zahlreiche Ausnahmetatbestände geschaffen. Dies gilt auch für den steuerlichen Informationsaustausch. So kann das öffentliche Interesse am Steuervollzug das Interesse der Betroffenen an Information und Auskunft über die Verarbeitung ihrer Daten und ihre Weitergabe in Drittstaaten ohne ein gleichwertiges Datenschutzniveau überwiegen. Ein Beispiel für die Gewichtung zulasten der Datenschutzrechte ist die internationale Verpflichtung zum Finanzkonteninformationsaustausch, die zur Abschaffung des ehemaligen steuerlichen Bankgeheimnisses nach § 30a AO geführt hat.⁹⁸⁶ Nichtsdestotrotz hat die DSGVO den Datenschutz im Besteuerungsverfahren gestärkt. Erstmals wurde den Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung ein Rechtsanspruch auf Auskunft über die Verarbeitung ihrer Daten eingeräumt. Zur Durchsetzung dieser Ansprüche steht den Steuerpflichtigen der Weg zu den Finanzgerichten offen. Inwieweit der Datenschutz hinter dem Steuervollzug zurücktritt, wird sich durch Bildung von Fallgruppen in der Spruchpraxis der Finanzgerichtsbarkeit zeigen. Außerdem wird die Finanzverwaltung durch die DSGVO als Datenverarbeiter in die Pflicht genommen, angemessene technische und organisatorische Maßnahmen zur Sicherung ihrer Datenverarbeitungssysteme zu treffen, mit denen der unbefugte Zugriff auf personenbezogene Daten der Steuerpflichtigen verhindert werden soll. In der Gesamtschau hat der steuerliche Datenschutz im Zuge der DSGVO an Bedeutung gewonnen und die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen wurde dementsprechend gestärkt.

⁹⁸⁶ Schmidt/Ruckes, IStR 2014, 652 (655).

Teil 3: Fazit

Kapitel 7: Erhebung und Austausch von Steuerdaten versus Datenschutz

Durch das BEPS-Projekt der OECD ist die steuerliche Transparenz zu einem Hauptziel der internationalen Steuerpolitik geworden, was zu einer Intensivierung des steuerlichen Informationsaustauschs geführt hat. Gleichzeitig hat der Datenschutz an Bedeutung gewonnen. Dieser gesellschaftlichen Entwicklung haben die europäischen Gesetzgeber mit der DSGVO Rechnung getragen, die auch im Besteuerungsverfahren zu beachten ist. Der steuerliche Informationsaustausch und der steuerliche Datenschutz prägen folglich den derzeitigen deutschen Steuervollzug. Das Nebeneinander dieser beiden gegenläufigen Tendenzen wirkt sich auf die Steuerpflichtigen aus (vgl. Abschnitt A. Konsequenzen für die Steuerpflichtigen unten). Um ihren internationalen Informationsaustauschverpflichtungen nachkommen zu können, muss die Finanzverwaltung Daten über die Steuerpflichtigen erheben, kategorisieren und ggf. weiterleiten. Andererseits haben die Steuerpflichtigen einen Anspruch auf den gesetzmäßigen Umgang mit ihren Daten sowie dahingehende gerichtlich durchsetzbare Informationsrechte. Der Gesetzgeber lässt die Datenschutzrechte der Steuerpflichtigen hinter dem öffentlichen Interesse an einem funktionierenden Steuervollzug zurücktreten. Wie das praktische Nebeneinander von zielgerichteter Steuerdatenverarbeitung und steuerlichem Datenschutz zugunsten der Steuerpflichtigen verbessert werden kann ohne das Funktionieren des Steuervollzugs zu beeinträchtigen, wird abschließend skizziert (vgl. Abschnitt B. Lösungswege zur Herstellung eines Gleichgewichts unten).

A. Konsequenzen für die Steuerpflichtigen

Der Erfolg der steuerlichen Transparenzmaßnahmen hängt davon ab, wie die neu gewonnenen Informationen von den Finanzbehörden genutzt werden. Unterschiedliche nationale Vollzugsstandards und die Unkenntnis hinsichtlich der Steuervorschriften anderer Länder können dazu führen, dass Informationspotenziale des Steuerdatenaustauschs von Land zu Land ungleich ausgeschöpft werden. Zudem gilt es, die doppelte steuerliche Erfassung desselben Sachverhalts zu vermeiden. Der Steuerdatenaustausch stellt damit keine Garantie für eine flächendeckende gleichmäßige Besteuerung auf inter-

nationaler Ebene dar. Unabhängig von einem zukünftigen Erfolg der Transparenzmaßnahmen, gehen die im Hinblick darauf erlassenen gesetzlichen Bestimmungen mit zusätzlichem Aufwand für die Steuerpflichtigen einher.

I. Unübersichtlicher Steuerdatenverkehr

Mit dem BEPS-Projekt der OECD und seiner Umsetzung durch die EU wurde die deutsche Finanzverwaltung auf internationaler Ebene verpflichtet, Steuerdaten zu erheben, aufzubereiten und weiterzugeben. Im Gegenzug erhält die deutsche Finanzverwaltung jährlich umfangreiche Datensammlungen aus dem Ausland, die nicht nur ausgewertet und an die zuständigen nationalen Finanzbehörden weitergeleitet, sondern auch gesichert und vor unbefugtem Zugriff geschützt werden müssen. Steuerpflichtige müssen sich darauf einstellen, dass ihre steuerlich relevanten Daten nicht nur den Finanzbehörden im eigenen Hoheitsgebiet zugänglich sind, sondern auch einer Vielzahl ausländischer Finanzbehörden.⁹⁸⁷ Die Rechtsgrundlagen des grenzüberschreitenden steuerlichen Informationsaustauschs sind vielschichtig. Die Anwendungsbereiche von multilateralen und bilateralen Informationsaustauschabkommen überschneiden sich teilweise. So können Informationen, die nicht im Wege des Finanzkonteninformationsaustauschs automatisch ausgetauscht werden, dennoch aufgrund der Informationsaustauschbestimmung eines DBA ins Ausland gelangen. Auch die Empfängerstaaten sind aus Sicht des Steuerpflichtigen schwer nachvollziehbar. So werden steuerliche Vorbescheide mit sämtlichen EU Staaten automatisch ausgetauscht, unabhängig davon, ob die Informationen die einzelnen EU-Mitgliedstaaten betreffen. Der Austausch von steuerlichen Vorbescheiden mit Drittstaaten erfolgt hingegen spontan und nur soweit die jeweiligen Empfängerstaaten von dem betreffenden Vorbescheid berührt werden. Der Finanzkonteninformationsaustausch erfolgt automatisch mit sämtlichen Staaten auf der jährlich aktualisierten Finanzkonten-Informationsaustauschliste. Neben den EU-Staaten kann es sich dabei auch um Drittstaaten handeln. Die Vielschichtigkeit und Parallelität der steuerlichen Informationsaustauschabkommen erschweren es dem Steuerpflichtigen nachzuvollziehen, welche

⁹⁸⁷ *van der Ham/Tomson/Chwalek*, ISR 2018, 26 (27).

seiner Daten an welche ausländischen Steuerbehörden übermittelt werden. Das Auskunftsrecht bezüglich der verarbeiteten Daten gemäß der DSGVO kann Abhilfe schaffen, allerdings ist der Auskunftsanspruch des Betroffenen gegen die Finanzverwaltung bei Gefährdung deren Aufgabenerfüllung oder der öffentlichen Sicherheit und Ordnung ausgeschlossen. Die Möglichkeit eines effektiven Rechtsschutzes gemäß Art. 19 Abs. 4 GG, etwa gegen die Übermittlung falscher Informationen an das Ausland, wird dadurch erschwert.

II. Risiko des unbefugten Datenzugriffs

Die Finanzverwaltung steht in Anbetracht der exponentiell wachsenden Menge an Daten vor großen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Datenverarbeitung und der Datensicherheit.⁹⁸⁸ Die DSGVO verpflichtet die Finanzverwaltung als Datenverarbeiterin dazu, ihre Datensammlungen mit erforderlichen Maßnahmen zu sichern, die dem aktuellen Stand der Technik entsprechen. Innerhalb der EU werden die Daten der Steuerpflichtigen demnach ausreichend geschützt, sofern nicht auch die technisch angemessenen Schutzmaßnahmen von Hackerangriffen überwunden werden können. Keine Garantie hinsichtlich des Datenschutzes besteht auch beim Datenaustausch mit Drittstaaten außerhalb des Anwendungsbereichs der DSGVO. Zwar sehen die internationalen Regelwerke entsprechende Datenschutzklauseln vor, doch die praktische Handhabung bleibt abzuwarten.⁹⁸⁹ Sollten die Datenschutzstandards oder die technischen Datenschutzmaßnahmen von Drittstaaten hinter denen der EU zurückbleiben, besteht das Risiko eines unbefugten Datenzugriffs zulasten der Steuerpflichtigen, der sich weltweit auswirken kann.

III. Steigerung der Mitwirkungspflichten

Trotz der intensivierten Automatisierung und Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens steigen die Anforderungen des Staates sich gegenüber dem Steuerpflichtigen rechtstreu zu verhalten, stetig an. Unter Berufung auf die Mitwirkungspflicht nach § 90 AO wird die Ermittlung der steuerrelevanten Sachverhalte immer mehr zur Angelegenheit des Steuerpflichtigen. Dritte sowie die Steuerpflichtigen

⁹⁸⁸ *van der Ham/Tomson/Chwalek*, ISR 2018, 26 (34).

⁹⁸⁹ *Lappas/Ruckes*, IStR 2016, 364 (365).

selbst übermitteln die relevanten Daten an die Finanzverwaltung, die sie im Wege des automatisierten Besteuerungsverfahrens mit Hilfe ihrer RMS analysiert und basierend darauf ihre Bescheide erlässt. Der Amtsermittlungsgrundsatz droht aufgrund einer faktischen Selbstveranlagung obsolet zu werden. Ungeachtet der Automatisierung tragen allein die Steuerpflichtigen weiterhin den Aufwand und das Risiko ihrer steuerlichen Veranlagung, was vor dem Hintergrund der Komplexität des deutschen Steuerrechts und den strafrechtlichen Konsequenzen, schwer zu rechtfertigen ist. Hinzu kommt der administrative, zeitliche und ggf. finanzielle Mehraufwand, der mit der Erfüllung der Mitwirkungspflicht einhergeht. Andererseits besteht der Vorteil der automatisierten Steuerveranlagung darin, dass sie willkürfrei erfolgt und frei von subjektiven Erwägungen eines Finanzbeamten.

Der Katalog der Mitwirkungspflichten wird in naher Zukunft durch die Anzeigepflicht bezüglich grenzüberschreitender und/oder nationaler Steuergestaltungen erweitert. Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der Anzeigepflicht und ihrem umfassenden bzw. auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkten Anwendungsbereich, wird der Steuerpflichtige dadurch weiter in die Pflicht genommen. Zunächst muss anhand der unbestimmten Rechtsbegriffe, die der Anzeigepflicht zugrunde liegen, bestimmt werden, ob ein meldepflichtiger Sachverhalt vorliegt. Anschließend muss die Meldung selbst unter Angabe der erforderlichen Informationen erfolgen. Beide Schritte verursachen zusätzlichen zeitlichen und/oder finanziellen Aufwand, je nach Hinzuziehung eines Beraters durch den Steuerpflichtigen. Hinzukommt das erweiterte Haftungsrisiko durch pflichtwidrig unterlassene oder unzureichende Meldungen. Auch hier gehen die unbestimmt formulierten Gesetzesbestimmungen allein zu Lasten der Steuerpflichtigen.

B. Lösungswege zur Herstellung eines Gleichgewichts

Die steuerlichen Transparenzmaßnahmen sind auf Seiten der Steuerpflichtigen mit zusätzlichen Belastungen verbunden. Der Finanzverwaltung wird im Zuge der Digitalisierung und Automatisierung des Besteuerungsverfahrens eine Vielzahl an Daten zur Verfügung ge-

stellt, ohne einen merkbaren Vorteil für die Steuerpflichtigen.⁹⁹⁰ Unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit sollte die Stellung der Steuerpflichtigen nicht einseitig durch Überwälzung von Aufwand und Risiken verschlechtert werden. Aus diesem Grund gilt es, Mechanismen zu entwickeln, mit denen der Steuergesetzgeber die Stellung der Steuerpflichtigen verbessern kann, ohne dadurch den effizienten Steuervollzug und damit die Deckung des staatlichen Finanzbedarfs zu gefährden. Die Stärkung des steuerlichen Datenschutzes ist ein wichtiger Schritt im Hinblick auf die Verbesserung der Rechtsstellung der Steuerpflichtigen. Steuerliche Praktiken, die zu einer ungerechtfertigten Reduzierung der eigenen Steuerlast führen, sollen nicht aus Gründen des Datenschutzes unentdeckt bleiben. Doch wer selbst ein Mehr an Transparenz fordert und für sich in Anspruch nimmt, sollte gewillt sein, sich selbst ebenso transparent zu verhalten. Nur auf diesem Wege lässt sich die verfassungsmäßige Chancengleichheit zwischen den Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung langfristig sicherstellen.

I. Transparente Datenbestände der Finanzverwaltung

Im Hinblick auf einen beiderseitig transparenten Steuervollzug sollte der Steuerpflichtige Einsicht in seine „digitale Steuerakte“⁹⁹¹ nehmen können. Mit dem Auskunftsrecht der DSGVO ist dieses Anliegen teilweise verwirklicht worden. Die Einschränkungen hinsichtlich des Auskunftsrechts der AO mögen im Einzelfall gerechtfertigt sein, sind aber so offen formuliert, dass sie zumindest theoretisch dazu geeignet sind, das Auskunftsrecht vollständig auszuhöhlen. Da das Auskunftsrecht bei Gefährdung der Aufgabenerfüllung durch die Finanzbehörden oder der öffentlichen Sicherheit und Ordnung ausgesetzt ist, bedarf es der gerichtlichen Klärung, welche konkreten Ereignisse zum Wegfall des Auskunftsrechts führen.

Zudem sollte den Steuerpflichtigen bekannt sein, in welche Empfängerstaaten ihre steuerlichen Daten im konkreten Fall weitergegeben werden können, bevor sie der Finanzverwaltung gegenüber Angaben machen. Eine Liste sämtlicher Staaten, mit denen eine steuerliche Informationsaustauschverpflichtung besteht, sollte daher den Steu-

⁹⁹⁰ Bültmann, DStR 2017, 1 (7).

⁹⁹¹ Seer, Stb Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (570); ders. DStZ 2016, 605 (611).

erklärungsformularen beiliegen. Da die Steuererklärungsformulare ohnehin bereits überwiegend elektronisch abgerufen und ausgefüllt werden, ginge für die Finanzverwaltung damit lediglich ein geringer Mehraufwand einher.

Auch die Risikoparameter der RMS der Finanzverwaltung sollten den Steuerpflichtigen im Namen der Transparenz bekannt gegeben werden. Es ist nicht ersichtlich wieso die Bekanntgabe der RMS-Kriterien die Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung negativ beeinflussen sollte. Ebenso gut möglich wäre ein positiver Effekt, wie die Steigerung der Compliance-Bereitschaft der Steuerpflichtigen.⁹⁹²

II. Unterstützung bei den Mitwirkungspflichten

Die Anforderungen gegenüber dem Steuerpflichtigen, an seiner steuerlichen Veranlagung mitzuwirken steigen aufgrund der neuen Transparenzmaßnahmen stetig an. In Anbetracht der damit einhergehenden Mehrbelastung der Steuerpflichtigen sollte die Finanzverwaltung die Steuerpflichtigen im Gegenzug in dem Umfang entlasten, in dem ihre Mitwirkung nicht länger erforderlich ist.

Die vorausgefüllte Steuererklärung, ist hierfür in zweierlei Hinsicht ein wichtiges Instrument. Einerseits wird der Steuerpflichtige dadurch entlastet, dass er gleichbleibende Informationen, die der Finanzverwaltung bereits aus den Vorjahren bekannt sind, nicht jährlich neu erfassen muss. Andererseits wird der Steuerpflichtige dadurch über den Kenntnisstand der Steuerverwaltung informiert, ohne einen Auskunftsanspruch geltend machen zu müssen. Dies trifft jedoch nur zu, wenn die vorausgefüllte Steuererklärung tatsächlich sämtliche, der Finanzverwaltung vorliegende Informationen enthält. Anders als der Name es vermuten lässt, ist auch die vorausgefüllte Steuererklärung nicht vollständig vorausgefüllt. So werden Aufwendungen, die steuerlich berücksichtigt werden können, vom Finanzamt grundsätzlich nicht vorausgefüllt. An dieser Stelle wäre zumindest eine entsprechende Hinweispflicht des Finanzamts auf bestehende Abzugsmöglichkeiten geboten. Der Steuerpflichtige könnte dann die entsprechenden Abzüge geltend machen und wäre darüber im Bilde welche abzugsrelevanten Informationen das Finanzamt über ihn besitzt. In ihrer derzeitigen Ausgestaltung stellt die vorausgefüllte Steuererklä-

⁹⁹² Seer, Stb Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (551).

rung keine wirkliche Entlastung der Steuerpflichtigen dar. Angesichts der kontinuierlich wachsenden Datenbestände der Finanzverwaltung stellt sich ohnehin die Frage, ob zukünftig nicht ganz auf die Abgabe einer Steuererklärung in der heutigen Form verzichtet werden kann. Die Finanzämter sollten bald in der Lage sein, selbst alle steuerlich relevanten Vorgänge zu ermitteln. Die Steuerpflichtigen erhielten dann eine Rechnung, die steuerpflichtige Einkünfte und abzugsfähige Aufwendungen ausweist. Bei Einverständnis würden Steuerpflichtige diese begleichen, anderenfalls hätten sie die Möglichkeit dagegen Einspruch zu erheben. Diese Vorgehensweise wird beispielsweise bereits seit mehreren Jahren in Schweden und Spanien praktiziert.⁹⁹³

Auch bei der vorausgefüllten Steuererklärung verbleibt die Verantwortung für deren Richtigkeit und Vollständigkeit beim Steuerpflichtigen. Die vollumfängliche Verantwortlichkeit ist jedoch nur gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich von seinem Erklärungsrecht Gebrauch macht. Gibt der Steuerpflichtige neben den von der Finanzverwaltung vorausgefüllten Informationen keine eigene Erklärung ab, sollte er für fremde Erklärungen auch nicht in gleichem Maße verantwortlich sein. Die mit der vorausgefüllten Steuererklärung verbundenen Risiken werden so einseitig auf die Steuerpflichtigen abgewälzt.⁹⁹⁴

Auch bei der zukünftigen Einführung einer Anzeigepflicht für steuerliche Gestaltungen sollte eine Mehrbelastung der Steuerpflichtigen soweit wie möglich vermieden werden. Geht man davon aus, dass das rechtspolitische Ziel der Anzeigepflichten in verfassungskonformer Weise nicht die Abschreckung vor der Verwendung legaler Steuergestaltungen ist, sondern in der zeitnahen Informationsgewinnung der Finanzbehörden zur Schließung von unerwünschten Gesetzeslücken besteht, kann eine Anzeigepflicht ebenso gut anonym erfüllt werden. Dies unterstellt, hätte die namentliche Nennung des Steuerpflichtigen keinerlei Mehrwert. Wäre die Anzeigepflicht hingegen anonym erfüllbar, wären auch sämtliche datenschutzrechtlichen Bedenken ausgeräumt. Der Anwendungsbereich der DSGVO wäre

⁹⁹³ *Herrmann*, Süddeutsche Zeitung v. 10.9.2014; Deloitte Comparative study of the personal income tax return process 2017, S. 7.

⁹⁹⁴ *Eichhorn*, DStR 2013, 2722 (2724).

so gar nicht erst eröffnet und das Finanzamt folglich frei von den daraus resultierenden Verpflichtungen. Nicht zuletzt würde dadurch eine zweckfremde Stigmatisierung des Steuerpflichtigen, z.B. im Veranlagungsverfahren von vornherein ausgeschlossen.

III. Anspruch auf verbindliche Auskunft

Als Ausgleich für die Mehrbelastung der Steuerpflichtigen, sollte der Gesetzgeber ihnen ein Mehr an steuerlicher Planungssicherheit einräumen. Die verbindliche Auskunft ist hierfür ein wichtiges Instrument.⁹⁹⁵ Nach § 89 Abs. 2 S. 1 AO liegt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft an die Steuerpflichtigen im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörden. Zwar soll in der Regeln innerhalb von sechs Monaten über die Erteilung einer verbindlichen Auskunft entscheiden werden, eine Fristüberschreitung ist jedoch unsanktioniert.⁹⁹⁶ Eine Frist innerhalb der eine verbindliche Auskunft bei erfüllten Voraussetzungen von den Finanzbehörden erteilt werden muss, ist nicht vorgeschrieben. Umgekehrt werden Steuerpflichtige demnächst zur Anzeige von Steuergestaltungen innerhalb einer vergleichsweise kurzen Frist verpflichtet. Dieses Ungleichgewicht sollte durch eine entsprechende Verpflichtung der Finanzbehörden zur Stellungnahme korrigiert werden.⁹⁹⁷ Mit der verbindlichen Auskunft ist in der steuerlichen Verfahrensordnung bereits ein geeignetes Instrument vorgesehen. Die Finanzbehörden sollten nach erfolgter Meldung entweder die Rechtmäßigkeit einer Steuergestaltung bestätigen oder den Steuerpflichtigen auf eine etwaige Rechtswidrigkeit oder bestehenden Klärungsbedarf hinweisen. Der Mehraufwand der Finanzverwaltung wäre begrenzt, da die gemeldeten Steuergestaltungen ohnehin überprüft werden müssen.⁹⁹⁸ Der einzige Unterschied bestünde darin, dass die Überprüfung zeitnah zu erfolgen hätte und eine Mitteilung an den Anzeigepflichtigen erfolgen müsste. Da auch von unter Umständen unerfahrenen Steuerpflichtigen die zeitnahe Beurteilung und Meldung einer anzeigepflichtigen Steuergestaltung verlangt werden wird, kann von einer Behörde mit erfahrenen Beamten zumindest dasselbe gefordert werden. Eine einseitige Anzeigepflicht, die den Empfänger nicht zu einer Reaktion innerhalb einer ange-

⁹⁹⁵ Seer, DStZ 2016, 605 (611).

⁹⁹⁶ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (565).

⁹⁹⁷ Seer, StB Jahrbuch 2016/2017, S. 539 (564).

⁹⁹⁸ Osterloh-Konrad, FR 2018, 621 (623).

messenen Frist verpflichtet, verschiebt das Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen zulasten der Letzteren.⁹⁹⁹ Das entstehende Kräfteungleichgewicht bedroht den Kooperationsgedanken, der dem Verhältnis zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen zugrunde liegen sollte.

Obwohl die Begriffe der Digitalisierung und Automatisierung das Gegenteil nahelegen, haben sich die Anforderungen an die Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren aufgrund der gesteigerten Transparenzanforderungen erhöht. Das steuerliche Verfahrensrecht bietet jedoch Spielraum für mögliche Entlastungen der Steuerpflichtigen. Die erforderlichen Instrumente, wie z.B. die verbindliche Auskunft, sind in der deutschen Abgabenordnung teilweise bereits angelegt. So könnten folgende Maßnahmen ergriffen werden, um die Steuerpflichtigen zu entlasten:

1. Einsicht in die eigene Steuerakte. Das Auskunftsrecht gemäß der DSGVO sollte weitestgehend uneingeschränkt gewährt werden. Die Fallgruppen, in denen eine Einschränkung des Auskunftsrechts ausnahmsweise geboten ist, sollten genau definiert werden.
2. Bekanntgabe der Risikoparameter der RMS der Finanzverwaltung.
3. Bereitstellung einer vorausgefüllten Steuererklärung mit sämtlichen der Finanzverwaltung bekannten steuerlich relevanten Informationen, auch zugunsten der Steuerpflichtigen und die auf eigene Angaben beschränkte Haftung des Steuerpflichtigen.
4. Anonyme Erfüllung der zukünftigen steuerlichen Anzeigepflichten oder korrespondierende Verpflichtung zur Stellungnahme der Finanzverwaltung im Rahmen einer verbindlichen Auskunft.

Die Digitalisierung und Automatisierung des Besteuerungsverfahrens erfordert nicht nur eine Anpassung des steuerlichen Verfahrensrechts, sondern sollte auch als Anlass genommen werden, das materielle Steuerrecht zu vereinfachen oder zumindest zu entkriminalisie-

⁹⁹⁹ Heber, IStR 2017, 559 (567).

ren.¹⁰⁰⁰ Zur Vereinfachung des materiellen Steuerrechts sollte das Zusammenwirken von Unionsrecht und deutschem Recht bei der Gesetzgebung berücksichtigt werden.¹⁰⁰¹ Der deutsche Normenkontrollrat fordert dahingehend, dass Gesetzesvorschriften computergestützt umsetzbar sein sollen.¹⁰⁰² Das materielle Steuerrecht sollte daher auf seine „Digitaltauglichkeit“ überprüft werden. Durch entsprechende Rechtsvereinfachungen wäre den Steuerpflichtigen nicht zuletzt im Hinblick auf ihre strafrechtliche Verantwortlichkeit geholfen.

C. Wesentliches Ergebnis

1. Die OECD ist keine eigenständige Institution, sondern die Gesamtheit ihrer Mitgliedstaaten, die ihre Steuerpolitik gemeinsam strategisch ausrichten. In diesem Rahmen wurden die wesentlichen internationalen Informationsaustauschinitiativen lanciert: der Finanzkonteninformationsaustausch sowie der Informationsaustausch über steuerliche Vorbescheide, offengelegte Steuergestaltungen und die CbCR von Konzernen (S. 10-44).
2. Ein effizienter steuerlicher Informationsaustausch erfordert dieselben Rahmenbedingungen für sämtliche Teilnehmerstaaten. Die OECD sorgt für einheitliche Rechtsgrundlagen, indem sie Musterabkommen für bilaterale Abkommen zur Verfügung stellt und es den Staaten ermöglicht sich ihren multilateralen Abkommen anzuschließen. Die Völkerrechtlichen bi- und multilateralen Abkommen finden Eingang in die nationalen Rechtsordnungen und prägen diese (S. 46-64).
3. Die Vorgaben der OECD werden auf EU-Ebene nicht nur vollständig umgesetzt, sondern teilweise auch verschärft. Da das materielle Steuerrecht nicht vereinheitlicht ist, bedarf es innerhalb der EU eines hohen Maßes an Transparenz. Die Amtshilfe-RL enthält daher zahlreiche Verpflichtungen zum gegenseitigen Informationsaustausch, die auf nationaler Ebene der EU-Mitgliedstaaten umgesetzt werden müssen (S. 66-94).
4. Dem Datenschutz wird im europäischen Amtshilfeverfahren Ebene durch Verweis der Amtshilfe-RL auf die Schutzrechte der DSGVO Rechnung getragen. Gleichzeitig sollen Beschränkungen

¹⁰⁰⁰ Seer, DStZ 2016, 605 (612).

¹⁰⁰¹ Kirchhof, DStR 2018, 497 (499).

¹⁰⁰² Ruß/Ismer/Margolf, DStR 2019, 409 (414).

des Datenschutzes angesichts der zentralen Bedeutung der Amtshilfe-RL erforderlich und verhältnismäßig sein. Die EU befindet sich folglich in einem Zielkonflikt zwischen Datenschutz und Informationsaustausch zur Bekämpfung von Steuerumgehung (S. 95-102).

5. Nicht zuletzt um den internationalen Informationsaustauschverpflichtungen gerecht werden zu können, werden Automatisierung und Digitalisierung der Erhebung von Steuerdaten auf nationaler Ebene weiter vorangetrieben. Seit der Modernisierung des deutschen Besteuerungsverfahrens erfolgt die Steuerfestsetzung im Regelfall automationsgestützt und die Landesfinanzbehörden können untereinander auf ihre Daten zugreifen (S. 105-120).
6. Der Erweiterte steuerliche Informationsaustausch hat Eingang in die deutsche Rechtsordnung gefunden. Die Generalnorm der steuerlichen Amtshilfe bleibt nach wie vor § 117 AO. Hinzugekommen sind jedoch das EUAHiG, das FKautG und § 138a AO. Es ist anzunehmen, dass auch eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zukünftig Eingang in die deutsche Rechtsordnung findet. Der deutsche Gesetzgeber handelt dabei nicht auf eigene Veranlassung, sondern aufgrund der Umsetzungsverpflichtung von Richtlinien der EU, die wiederum auf Vorgaben der OECD basieren (S. 120-148).
7. Der Austausch von steuerlichen, personenbezogenen Daten greift in grundrechtliche geschützte Positionen des Betroffenen ein. Sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Ebene der EU lassen sich derartige gesetzlich vorgeschriebene Grundrechtseingriffe rechtfertigen, solange sie als verhältnismäßig gelten. Dabei werden Datenschutz und die Gleichheit der Besteuerung im konkreten Anwendungsfall gegeneinander abgewogen. Die Verfassungsmäßigkeit des steuerlichen Informationsaustauschs hängt daher vom Einzelfall ab (S. 152-173).
8. Mit dem Anhörungsrecht und dem Steuergeheimnis gibt die AO den Betroffenen zwei Verteidigungsmittel gegen Eingriffe in ihr informationelles Selbstbestimmungsrecht an die Hand. Gestützt auf das Steuergeheimnis konnte im Einzelfall bereits die einstweilige Unterlassung des Informationsaustauschs erwirkt werden. Dies erfordert, dass der bevorstehende Informationsaustausch im Hin-

blick auf das Anhörungsrecht rechtzeitig kommuniziert wird. Dies ist bei dem kontinuierlich erweiterten automatischen Informationsaustausch nicht der Fall, wodurch die Rechtsposition der Betroffenen geschwächt wird (S. 174-186).

9. Die DSGVO hat den Datenschutz im Besteuerungsverfahren gestärkt. Erstmals wurde den Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf Auskunft über die Verarbeitung ihrer Daten eingeräumt. Auch hier erfordert die AO jedoch eine Abwägung zwischen Datenschutz und Steuervollzug. Darin zeigt sich Zielkonflikt zwischen Datenschutz und Informationsaustausch auch auf der nationalen Ebene (S.186- 208).
10. Die gesteigerten internationalen steuerlichen Informationsaustauschverpflichtungen führen bei den Finanzbehörden zu Mehraufwand, den sie auf die Steuerpflichtigen abwälzen, indem sie ihre Mitwirkungspflichten verschärfen. Zum Ausgleich für die Mehrbelastung böten das weitgehend automatisierte Besteuerungsverfahren Spielraum für mögliche Entlastungen der Steuerpflichtigen. In Betracht kämen u.a. die Einsichtnahme in die eigene Steuerakte im ELSTER-Portal, die Bereitstellung einer vollständig vorausgefüllten Steuererklärung auch zugunsten der Steuerpflichtigen sowie die auf eigene Angaben beschränkte Haftung des Steuerpflichtigen (S. 210-219).

Literaturverzeichnis

AHRENDT, CHRISTIAN: Alte Zöpfe neu geflochten – Das materielle Recht in der Hand von Programmierern, NJW 2017, 537 ff.

AX, ROLF / GROßE, THOMAS / MELCHIOR, JÜRGEN / LOTZ, ANJA / ZIEGLER, CHRISTIAN: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Aufl., Stuttgart, 2017

BACKU, FRIEDER: Datenschutz-Grundverordnung und Neuregelung zum Outsourcing durch Berufsgeheimnisträger – Konsequenzen aus Sicht des Steuerberaters, DStR 2017, 2699 ff.

BALDAUF, SINA: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, DStR 2016, 833 ff.

BARTELT, MARTIN / GEBERTH, GEORG: Anzeigepflicht für grenzüberschreitende und nationale Steuergestaltungsmodelle, DB 2018, 1558 f.

BAUM, MICHAEL: Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.5.2018, Teil I: Unmittelbare Geltung der DSGVO und bereichsspezifische Regelungen in der AO, NWB 2017, 3143 ff.

DERS.: Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.5.2018, Teil II: Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden, NWB 2017, 3203 ff.

DERS.: Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.5.2018, Teil III: Informationspflichten der Finanzbehörden und Auskunftsrechte der betroffenen Personen, NWB 2017, 3281 ff.

DERS.: Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.5.2018, Teil IV: Außergerichtlicher und gerichtlicher Rechtsschutz in Datenschutzfragen, NWB 2017, 3351 ff.

DERS.: Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem

25.5.2018, Teil V: Auswirkungen der Datenschutzreform auf die Finanzverwaltung, NWB 2017, 3415 ff.

BECKER, THOMAS / KNOP, CARSTEN: Digitales Neuland – Warum Deutschlands Manager jetzt Revolutionäre werden, Frankfurt, 2015

BECKMANN, CHRISTIAN: Verfassungswidrigkeit des länderübergreifenden Abrufs und der Verwendung von Daten gemäß § 88b AO, DStR 2017, 971 ff.

BEERMANN, ALBERT / GOSCH, DIETMAR: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Stand: 140. Lieferung, Juni 2018.

BIER, BERND-PETER / VOß, TILL OLAF: Transparenz nur gegen Rechtsschutz; IStR 2017, 393 ff.

BIRK, DIETER / DESENS, MARC / TAPPE, HENNING: Steuerrecht, 20. Aufl., München, 2017

BLÜMICH, Hrsg.: Heuermann, Bernd / Brandis, Peter; Kommentar EStG, KStG, GewStG; 141. EL; Stand: März 2018

BLUMENBERG, JENS / KRING, WULF: Erste Umsetzung von BEPS in nationales Recht, BB 2017, 151 ff.

BRAUN BINDER, NADJA: Ausschließlich automationsgestützt erlassene Steuerbescheide und Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf; DStZ 2016, 526 ff.

DIES.: Vollautomatisierte Verwaltungsverfahren im allgemeinen Verwaltungsverfahrenrecht?, NVwZ 2016, 960 ff.

BRUNNER, WOLFGANG L. / BERNHARD, MARTIN G. / WEBER, JÜRGEN: Unternehmen versinken im Datenmüll, 1. Aufl., Düsseldorf, 2011

BRUSCHKE, GERHARD: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Änderungen im Verfahrensrecht, SteuK 2016, 355 ff.

- BÜLTMANN-HINZ, BARBARA: Staatscompliance als Standortvorteil; DStR 2018, 49 ff.
- BÜLTMANN, BARBARA: Staatscompliance – ein Appell für mehr Rechtstreue durch den Staat; DStR 2017, 1 ff.
- BÜST, RENÉ: Daten sind das neue Öl, Wirtschaftsinformatik & Management, Vol. 5, Nr. 5, S. 40 ff.
- BURWITZ, GERO: Neuere Entwicklungen im Steuerrecht, NZG 2017, 13 ff.
- CALLIESS, CHRISTIAN / RUFFERT, MATTHIAS: EUV / AEUV Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, 5. Aufl. 2016
- CZAKERT, ERNST: Entwicklungen im internationalen steuerlichen Informationsaustausch, FS für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, Hrsg. Lüdicke, Jürgen u.a., Freiburg, 2013, S. 6 ff.
- DERS.: Generalthema 2 und Seminar D: Der internationale Informationsaustausch und die grenzüberschreitende Kooperation der Steuerverwaltungen, IStR 2013, 596 ff.
- DERS.: Der Informationsaustausch zu Tax Rulings, IStR 2016, 985 ff.
- DERS.: Seminar D: Practical protection of taxpayers in the exchange of information process, IStR 2015, 590 ff.
- DERS.: Die gesetzliche Umsetzung des Common Reporting Standards in Deutschland, DStR 2015, 2697 ff.
- DEBUS, JAQUELINE: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen - Die (verfassungs-) rechtlichen Rahmenbedingungen in Deutschland, DStR 2017, 2520 ff.
- DE WOLF: Automatischer Steuerdatenaustausch ist in Kraft getreten, DStZ 2016, 410 ff.
- DITZ, XAVER / QUILITZSCH, CARSTEN: Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS- Umsetzungsge-

- setz, DStR 2017, 281 ff.
- DOUTTINÉ, TINO / PARTIN, VIKTORIA: EU-Richtlinienvorschlag zur Transparenz (Steuergestaltungen) mit für Deutschland untypischer Gesetzestechnik und mit Unklarheiten, BB 2017, 3031 ff.
- DRÜEN, KLAUS-DIETER: Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, DB 2018, 11 ff.
- EICHHORN, MICHAEL: Zum „Berechtigungsmanagement“ für die „vorausgefüllte Steuererklärung“, DStR 2013, 2722 ff.
- EISGRUBER, THOMAS: Zur Anzeigepflicht für Steuergestaltung aus Verwaltungssicht, FR 2018, 625 ff.
- ELSTER, HARALD: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Überforderung aller Beteiligten verhindern, FR 2018, 639 ff.
- ENGELN, CHRISTIAN: Ausgewählte Aspekte und Erwägungen zur neugefassten Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, DStR 2018, 370 ff.
- ENGELN, CHRISTIAN / HEIDER, CHRISTIAN: Der länderbezogene Bericht nach § 138a AO, DStR 2018, 1042 ff.
- ERFURTER KOMMENTAR ZUM ARBEITSRECHT, Hrsg.: Müller-Glöße, Rudi / Preis, Ulrich / Schmidt, Ingrid, 19. Aufl., 2019
- ERKIS, GÜLSEN: Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DStR 2018, 161 ff.
- FEHLING, DANIEL / KAMPERMANN, KAROLINE: Generalthema I: Assessing BEPS – origins, standards and responses, IStR 2017, 638 ff.
- FISCHER, CAROLA / RIEDLINGER, RAOUL: Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, IWB 2018, 416 ff.
- FRANZ, TOBIAS: Zum Rechtsschutz beim Informationsaustausch auf Ersuchen und zur Prüfung der steuerlichen Erheblichkeit ver-

langter Informationen, IStR 2017, 273 ff.

GERSDORF, HUBERTUS / PAAL, BORIS: BeckOK Informations- und Medienrecht, 21. Aufl., München 2018

GIERSCHMANN, SIBYLLE / SCHLENDER, KATHARINA / STENTZEL, RAINER / VEIL, WINFRIED: Kommentar Datenschutzgrundverordnung, 1. Aufl., Köln, 2018

GLASER, VERENA: Die datenschutzrechtlichen Grenzen bei der internationalen Informationshilfe durch deutsche Steuerbehörden innerhalb der Europäischen Union, Hamburg, 2014.

GLÄSER, SVEN CHRISTIAN / SCHÖLLHORN, CHRISTIAN: Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur - Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStR 2016, 1577 ff.

GOLA, PETER: Datenschutz-Grundverordnung VO (EU) 2016/679 Kommentar, 2. Aufl., 2018

GOLDHAMMER, MICHAEL / SIEBER, FERDINAND: Juristische Person und Grundrechtsschutz in Europa, JuS 2018, 22 ff.

GOSCH, DIETMAR: Kommentar Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 140. Erg.-Lieferung, Juni 2018

GOSCH, DIETMAR / KROPPE, HEINZ-KLAUS / GROTHERR, SIEGFRIED / KRAFT, GERHARD: DBA-Kommentar, Stand: 32. Lieferung, November 2017

GRABITZ, EBERHARD / HILF, MEINHARD: Das Recht der Europäischen Union, 40. Aufl. 2009.

VON DER GROEBEN, HANS / SCHWARZE, JÜRGEN / HATJE, ARMIN: Europäisches Unionsrecht, 1. Aufl., 2015

GROß, BERNHARD: Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise, IStR 2016, 359 ff.

GROTHERR, SIEGFRIED: Anwendungsfragen bei der länderbezogenen Berichterstattung – Country-by-Country Reporting, IStR

2016, 991 ff.

DERS: Auswirkungen einer innerstaatlichen Anwendbarkeit des Europarats- /OECD-Übereinkommens 1988/2010 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, IStR 2015, 845 ff.

DERS.: Automatischer Informationsaustausch (EU) und spontaner Informationsaustausch (OECD / G20) über verbindliche Steuerauskünfte in der vergleichenden Perspektive, in FS für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt, Hrsg. Lüdicke, Jürgen u.a., München, 2016, S. 111 ff.

HAAS, WOLFGANG / WÜNNEMANN, MONIKA: Steuerpolitik in der 19. Legislaturperiode, DStR 2018, 377 ff.

HAMACHER, ROLFJOSEF: Datenschutz und internationaler Informationsaustausch, IStR 2016, 171 ff.

HAUG, FELIX: Erstes „BEPS-Gesetz“ und die Konsequenzen für das inländische Steuerrecht, DStZ 2016, 850 ff.

HEBER, CAROLINE: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Möglichkeiten für ihre Implementierung in Deutschland, IStR 2017, 559 ff.

HELBICH, JULIUS: Rechtsfragen der „automatisierten“ Ermessensausübung im Steuerrecht, DStR 2017, 574 ff.

HENDRICKS, MICHAEL: Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, München, 2004

HENNIGFELD, MICHAEL: Spontanauskunft nach EUAHiG, DB 2017, 2259 f.

HERMENNS, HANNA / MODRZEJEWSKI, MATTHIAS / MÜNCH, LUKAS / RÜSCH, GARY: Überlegungen für eine nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle (BEPS-Maßnahme 12: Mandatory Disclosure Rules), IStR 2016, 803 ff.

HERRMANN, GUNNAR, Steuererklärung per SMS, Süddeutsche Zeitung, 10.9.2014.

- HEY, JOHANNA: Zur Verfassungsmäßigkeit von Anzeigepflichten für Steuergestaltungen, FR 2018, 633 ff.
- HILDEBRAND, JAN: Der ungenutzte Datenschatz, Handelsblatt v. 20.6.2018, S. 9
- HÖRETH, ULRIKE / STELZER, BRIGITTE: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStZ 2016, 520 ff.
- HÖRSTER, RALF: Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I Weit mehr als „nur“ Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen, NWB 2017, 22 ff.
- HÜBSCHMANN, WALTER / HEPP, ERNST / SPITALER, ARMIN: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Köln, Stand: 245. Lieferung, Dezember 2017
- JACOBS, OTTO / ENDERS, DIETER (HRSG.) / SPENGEL, CHRISTOPH (HRSG.): Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016
- JARASS, HANS D.: Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl., 2016
- KILIAN, WOLFGANG / HEUSSEN, BENNO: Computerrechtshandbuch, 34. EL, Stand: Mai 2018
- KIRCHHOF, PAUL: Die steuerliche Bedeutung der Digitalisierung für Unternehmen und Unternehmensberater, DStR 2018, 497 ff.
- KLEIN, FRANZ: Abgabenordnung, 14. Aufl., München, 2018
- KOENIG, ULRICH: Abgabenordnung, 3. Aufl., München, 2014
- KRAFT, GERHARD / HEIDER, CHRISTIAN: Das Country-by-Country Reporting und seine innerstaatliche Umsetzung im Rahmen des „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes“, DStR 2017, 1353 ff.
- KRAFT, GERHARD / DITZ, XAVER / HEIDER, CHRISTIAN: Internationaler Informationsaustausch – Überblick über die Rechtsgrundlagen und aktuelle Entwicklungen – DB 2017, 2243 ff.

KREPP, KRISTINA / SCHÖBER, FRANZ: Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungsmodelle – Praxisfragen und Ausblick, BB 2018, 2455 ff.

KRUMM, MARCEL: Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts, DB 2017, 2182 ff.

KÜHLING, JÜRGEN / BUCHNER, BENEDIKT: Datenschutz-Grundverordnung / BDSG, 2. Aufl., 2018

KÜPPER, KARL / VON SCHWEINITZ, OLIVER / SCHUROWSKI, SOPHIE: Der Ordnungswidrigkeitstatbestand nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG), DStR 2016, 512 ff.

LANG, MICHAEL: Handbuch Business Intelligence, 1. Auflage, Wiesbaden, 2015

LAPPAS, MARC / RUCKES, ANDREAS: Die praktische Umsetzung des Common Reporting Standards in Deutschland, IStR 2016, 364 ff.

LEHNER, MORIS: Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265 ff.

LIEKENBROCK, BERNHARD, Digital Tax Compliance, Ubg 2018, 43 ff.

LUDWIGS, MARKUS / SIKORA, PATRICK, Grundrechtsschutz im Spannungsfeld von Grundgesetz, EMRK und Grundrechtecharta, JuS 2017, 385 ff.

MANN, THOMAS: Der Steuerberater als Compliance-Faktor?, DStR 2009, 506 ff.

MAUNZ, THEODOR / DÜRIG, GÜNTER: Grundgesetz Kommentar, Bd. 3, 84. EL, Stand: August 2018

MAUNZ, THEODOR / SCHMIDT-BLEIBTREU, BRUNO / KLEIN, FRANZ / BETHGE, HERBERT: Bundesverfassungsgerichtsgesetz Kom-

MEINERT, CARSTEN: Gerichtlicher Rechtsschutz bei EDV- gestützter
Veranlagung, Tagungsband DFGT 2013 u. 2014, 265 ff.

MEYER-LADEWIG, JENS / NETTESHEIM, MARTIN / VON RAUMER, STEFAN:
EMRK Europäische Menschenrechtskonvention, Kommen-
tar, 4. Aufl., 2017

MITTERER, KATHARINA / WIEDEMANN, MARKUS / ZWISSLER, THOMAS:
Gesetzgebungs- und Rechtsprechungsreport zu Industrie 4.0
und Digitalisierung 2017, BB 2018, 3 ff.

MORITZ, JOACHIM / STROHM, JOACHIM: Handbuch Besteuerung priva-
ter Kapitalanlagen, Frankfurt am Main, 2017

MÜLLER, STEFAN / KREIPL, MARKUS PHILIPP: BEPS-Umsetzung in Eu-
ropa – Steuersündern mit fragwürdigen Methoden auf den
Fersen, BC 2016, 309 ff.

MÜNCHENER KOMMENTAR ZUM STGB, Hrsg.: Hefendehl, Roland /
Hohmann, Olaf, Bd. 5, 2. Aufl., München, 2014

MÜNCHENER KOMMENTAR ZUR STPO, Hrsg.: Knauer, Christoph / Kud-
lich, Hans / Schneider, Hartmut, Bd. 3-2, 1. Aufl., München,
2018

MYßEN, MICHAEL / KRAUS, FABIAN: Steuerliches Datenschutzrecht:
Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz-
Grundverordnung, DB 2017, 1860 ff.

NEUN, ANDREAS / LUBITZSCH, KATHARINA: Die neue EU-Datenschutz-
Grundverordnung -Rechtsschutz und Schadensersatz, BB
2017, 2563 ff.

OSTERLOH-KONRAD, CHRISTINE: Anzeigepflichten für Steuergestal-
tungen, FR 2018, 621 ff.

OPPEL, FLORIAN: BEPS-Update: Bundesregierung legt Entwurf eines
BEPS-Umsetzungsgesetzes vor, SteuK 2016, 421 ff.

- OPPEL, FLORIAN / SENDKE, THOMAS: Unionsrechtlicher Grundrechtsschutz beim internationalen Informationsaustausch, IStR 2018, 110 ff.
- PAAL, BORIS / PAULY, DANIEL: Datenschutzgrundverordnung Bundesdatenschutzgesetz Kommentar, 2. Aufl., Frankfurt, 2018
- PFIRRMANN, VOLKER / ROSENKE, TORSTEN / WAGNER, KLAUS J.: Beck AO Kommentar, 6. Aufl., 2018
- PLATH, KAI-UWE: BDSG/DSGVO Kommentar, 2. Aufl., Hamburg, 2016
- PULS, MICHAEL / HERAVI, SEMERA: „Mandatory Disclosure Rules“ für grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Wohin will die OECD?, ISR 2015, 284 ff.
- REITH, THOMAS: Internationales Steuerrecht, Stuttgart, 2004
- ROTH, DAVID: Finanzkonten-Informationsaustausch: Neue Bußgeldvorschrift in § 28 FKAustG, DStZ 2016, 498 ff.
- RUß, JULIA / ISMER, ROLAND / MARGOLF, JULIANE: Digitalisierung des Steuerrechts: Eine Herausforderung für die Ausgestaltung von materiellen Steuergesetzen, DStR 2019, 409 ff.
- SAUER, HEIKO: Der novellierte Kontrollzugriff des Bundesverfassungsgerichts auf das Unionsrecht, EuR 2017, 186 ff.
- SCHARPENBERG, BENNO: Neuregelung des Datenschutzrechts im Besteuerungsverfahren in der Abgabenordnung, WPg 2017, 1285 ff.
- SCHAUMBURG, HARALD / ENGLISCH, JOACHIM: Europäisches Steuerrecht, Bonn, 2015
- SCHNITGER, ARNE / BRINK, THOMAS / WELLING, TIMO: Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil I), IStR 2018, 513 ff.
- SCHOLZ, SUSANNE: Informationsaustausch ohne Anonymisierung

und unabhängig von der konkreten Besteuerung der Gesellschaften ist unzulässig, IStR 2015, 835 ff.

SCHUROWSKI, SOPHIE: Neuer Regelungsvorschlag der OECD zur Offenlegung von CRS-Umgehungsmodellen und offshore Strukturen, FR 2018, 245 ff.

SCHWARZ, BERNHARD / PAHLKE, ARMIN: AO/FGO Kommentar, 182. Aktualisierung 2018

DIES.: AO/FGO Kommentar, Erstkommentierung DSGVO, 2018.

DIES.: AO/FGO Kommentar, Erstkommentierung zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, 2017.

SCHWARZ, TORSTEN: Big Data im Marketing, 1. Aufl., München, 2015

SEER, ROMAN: Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, in Steuerberater Jahrbuch 2016/2017, S. 539 ff.

DERS.: Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStZ 2016, 605 ff.

SJURTS, INSA: Gabler Lexikon Medienwirtschaft, 1. Aufl., Wiesbaden, 2004

STÖBER, MICHAEL: Anzeigepflichten in Bezug auf Steuergestaltungen im deutschen und europäischen Recht, BB 2018, 1559 ff.

DERS.: Zur verfassungs- und unionsrechtlichen (Un-)Zulässigkeit von Anzeigepflichten in Bezug auf Steuergestaltungen, BB 2018, 2464 ff.

STÜBER, EVA / HUDETZ, KAI: Praxis der Personalisierung im Handel, Köln, 2017

SYDOW, GERNOT: Europäische Datenschutzgrundverordnung, 2. Aufl., Münster, 2018

TIPKE, KLAUS / KRUSE, HEINRICH WILHELM: Abgabenordnung Finanz-

gerichtsordnung, Köln, 1961 ff., Stand: 150. Lieferung, November 2017

VAN DER HAM, SUSANN / TOMSON, SUSANNE / CHWALEK, MARTIN: Grenzüberschreitender Informationsaustausch in Steuersachen – ein Überblick, ISR 2018, 26 ff.

VAN LÜCK, KOLJA: Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country reporting – erhöhte Anforderungen an multinationale Unternehmen, BB 2017, 2524 ff.

VANINI, UTE: Risikomanagement, Kiel, 2012

VEIL, WINFRIED: Die Datenschutz-Grundverordnung: des Kaisers neue Kleider, NVwZ 2018, 686 ff.

VOGEL, KLAUS / LEHNER, MORIS: Doppelbesteuerungsabkommen, München, 6. Aufl. 2015

WÖHNER, VIKTORIA, Ist öffentliches Country-by-Country-Reporting mit den EU-Grundrechten vereinbar?, TPI 2017, 22 ff.

WARTIN, CHRISTOPH / THOMSEN, MARTIN / WEIß, FALKO, Die BEPS-Maßnahmenberichte und ihre aktuelle Umsetzung, DStZ 2016, 400 ff.

WASSERMEYER, FRANZ: Doppelbesteuerung, München, Stand: 140. Lieferung, Januar 2018

WEBER-GRELLET, HEINRICH: Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Münster, 2016

WEGNER, CARSTEN: Kein Informationsaustausch zu internationalen Unternehmen der digitalen Wirtschaft im Rahmen des BEPS-Aktionsplans der OECD, SteuK 2015, 499 ff.

VON WESTPHALEN, FRIEDRICH: Digitale Charta – Erweiterung der europäischen Grundrechte für das digitale Zeitalter, BB 2018, 900 ff.

VOßKUHLE, ANDREAS / KAUFHOLD, ANN-KATRIN: Grundwissen – Öff-

fentliches Recht: Verwaltungsvorschriften, JuS 2016, 314 ff.

ZAUMSEIL, PETER: Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens,
NJW 2016, 2769 ff.

Dissertation, Friedrich-Schiller-Universität Jena,

verteidigt am 27. Juni 2019

Erstgutachterin: Frau Professorin Dr. Anna Leisner-Egensperger,
Friedrich-Schiller-Universität Jena

Zweitgutachter: Herr Professor Dr. Christian Alexander,
Friedrich-Schiller-Universität Jena

Drittgutachter: Herr Professor Dr. Matthias Knauff,
Friedrich-Schiller-Universität Jena